

# AUDIT magazine

Magazine voor internal en operational auditors

nummer 4 december 2007

thema:  
Mkb



Pre-auditdiensten  
veroveren terrein



'SOx light' voor het mkb,  
de business case



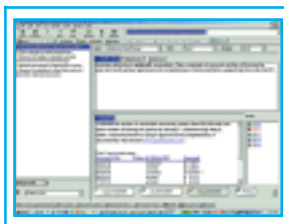
J-SOx lijkt als twee druppels  
water op SOx

# TeamMate, de keuze van ruim 50.000 internal auditors.\*



## TeamRisk

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



## TeamMate<sup>EWP</sup>

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



## TeamSchedule

een indrukwekkende tool voor de planning van audits en auditors.



## TeamCentral

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



## TeamMate TEC

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

**TeamMate**  
Audit Management System



Het bekroonde en brede productaanbod van TeamMate, van risicoanalyse en auditplanning tot het bewaken van gerapporteerde uitzonderingen, is wereldwijd de keuze van ruim 50.000 internal auditors. Voor meer informatie over de modules van TeamMate kijkt u op [pwc.com/teammate](http://pwc.com/teammate) of neemt u contact op met Cuno de Witte, e-mail: [cuno.de.witte@nl.pwc.com](mailto:cuno.de.witte@nl.pwc.com), telefoon: (020) 568 63 92 of Wim Mandemakers, e-mail: [wim.mandemakers@nl.pwc.com](mailto:wim.mandemakers@nl.pwc.com), telefoon: (020) 568 73 74.

\*connectedthinking

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

# Auditing in het mkb

Voor u ligt alweer het laatste nummer van dit jaar. We kijken terug op een mooi jaar waarin vier reguliere nummers uitkwamen. En natuurlijk op een zeer geslaagde IIA-conferentie in eigen land die luister werd bijgezet door een 'Special Conference issue' met als thema de tiende verjaardag van IIA Nederland. We willen iedereen die heeft meegeholpen aan de totstandkoming van de afgelopen nummers, door het aanleveren van ideeën, kopij, advertenties en dergelijke, van harte danken voor hun bijdrage.

Op verzoek van het IIA-bestuur wordt de frequentie vanaf komend jaar zelfs uitgebreid van vier naar vijf nummers. De thema's voor de nummers van 2008 zijn: 'Risk Management', 'Integrated auditing en systeem- en procesgericht auditen', 'Positionering en imago van de IAD', 'Soft controls' en 'Continuous auditing'. Mogelijk dat de genoemde thema's voor u een reden zijn om in de pen te klimmen en een mooi artikel voor *Audit Magazine* te schrijven. Artikelen over andere onderwerpen op het gebied van internal auditing of die raakvlakken hebben met het vakgebied zijn uiteraard ook van harte welkom.

Auditdiensten in het midden- en kleinbedrijf hebben een heel eigen problematiek. Minder budget, minder mensen en misschien wel meer eisen vanuit het management en het audit committee.

Auditafdelingen binnen deze bedrijven zijn voortdurend bezig vragen te beantwoorden als: heeft deze audit prioriteit en hoeveel uur kunnen we in dit onderzoek investeren? Kan het ook met minder? Nemen we dit stukje verbetering van de AO mee of constateren we dat het niet voldoende is en laten we het aan het (op dit gebied ondeskundige of te druk bezet-

te) management over? Nemen we die risicomangementtaak op ons, deze oplossing voor compliance? En kan en mag de auditafdeling eigenlijk wel nee zeggen in het bedrijfsbelang?

Van de afdeling wordt ook verwacht dat ze antwoorden geeft op hoe nieuwe ontwikkelingen het best vertaald kunnen worden naar de situatie van de onderneming. J-SOX, SOx light, lees het en implementeer het. En liefst gisteren, zoals de mentaliteit binnen het mkb is. Misschien is auditing in het mkb vooral een kwestie van time management en hadden we een heel nummer over dit onderwerp moeten uitbrengen. Dat hebben we niet gedaan, omdat er veel trainingen op dit gebied zijn, ook de IIA-trainingen besteden hieraan aandacht. In dit nummer staan wel artikelen over pre-auditdiensten bij het mkb, SOx light, J-SOX en de GAIN-resultaten 2007.

Naast de thema-artikelen kunt u onder meer lezen over auditing bij de overheid, het kleurendrukdenken van De Caluwé, de Round Table over samenwerking tussen generaties op de werkvloer, een methode voor het meten van het lerend vermogen van de organisatie, en, last but not least, over frauditing.

Wij wensen u veel leesplezier met dit nummer van *Audit Magazine*. Misschien bewaart u dit nummer wel voor bij de kerstboom en inspireert het u bij uw evaluatie van 2007 en de nieuwe voornemens voor 2008. Het wordt weer een boeiend jaar met nieuwe problemen, uitdagingen en onverwachte wendingen. Daar kunt u zeker van zijn!

De redactie van *Audit Magazine*



Arien van Nes voorzitter



Ronald de Ruijter



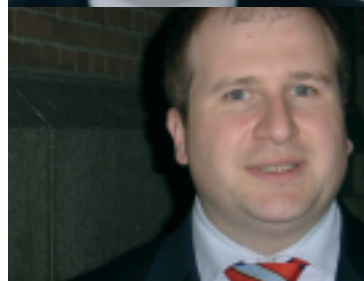
Reinier Kamstra



Ronald Jansen



Karin Laker



Laszlo Nagy



Rick Mulders

# GOED NIEUWS VOOR ACCOUNTANTS



**Accountant**.nl

NIEUWSSITE ZONDER OORDEELONTHOUDING



## themaMkb

### Pre-auditdiensten veroveren terrein: een hype of het begin van meer?

**pag 6** Pre-auditdiensten rukken op en veroveren in rap tempo een belangrijk deel van de markt. Henk-Jan Hulleman (ConQuaestor) legt uit dat pre-audit meer is dan het ondersteunen van organisaties door het controlegeraad maken van de gehele administratie. Veel meer zelfs.

### 'SOx light' voor het mkb, de business case

**pag 9** Is het een geluk voor het mkb om verschoond te blijven van deze regeldruk of wellicht een gemis? Zou een 'SOx light'-aanpak een nuttige investering zijn voor het mkb? John Hijmans en Maaïke van der Kraan (KPMG Business Advisory Services) geven antwoord op deze vragen en doen een voorzet voor een mogelijke aanpak.

### J-SOx lijkt als twee druppels water op SOx

**pag 13** Met ingang van 1 april 2008 moeten Japanse beursgenoteerde ondernemingen J-Sox compliant zijn. Het management moet dan jaarlijks een beoordeling maken van het systeem van interne beheersing op basis van de door de FSA opgestelde richtlijnen. En daarvoor moeten Japanse organisaties een hele slag maken, aldus Carl Messemaeckers van de Graaff en Jaap Gerkes (Protiviti).

### GAIN-middag 2007: een impressie

**pag 16** Afgelopen september verzamelden bijna vijftig internal auditors afkomstig uit de drie Nederlandse GAIN specialty groups, zich op het ministerie van Buitenlandse Zaken en Ontwikkelingssamenwerking in Den Haag. Zij waren door datzelfde ministerie uitgenodigd om hier hun jaarlijkse GAIN-middag te houden. Een verslag.

### Audit bij de overheid

**pag 20** Tijdens het congres 'Audit bij de Rijksoverheid in ontwikkeling' op 23 mei 2007 besprak professor Aad Bac het boek *Audit bij de overheid*.

### Vijf manieren van kijken naar veranderen

**pag 24** Léon de Caluwe (Twynstra Gudde) beschrijft vijf manieren van denken over veranderen en de vier toepassingsgebieden daarvan.

### "Er zijn ook goede vijftigers"

**pag 29** *Audit Magazine* en Robert Half organiseerden een rondetafel over het onderwerp: hoe kunnen je ervoor zorgen dat medewerkers van uiteenlopende generaties effectief met elkaar samenwerken?

### Het lerend vermogen van een organisatie

**pag 33** Het lerend vermogen van een organisatie op een onderbouwde en kwalitatief goede wijze meten is geen sinecure, aldus Erik van der Looij (ING) en Edwin Piekaar (Ernst & Young Advisory).

### Frauditing, iets voor u?

**pag 37** Nicole Hartigh (BING) over de welke benodigde bekwaamheden een fraudeonderzoeker tot een expert maken. Welke rollen kunnen auditors, controllers en financiële managers spelen bij fraudeonderzoek?

### rubrieken

**pag 41** Column van de sponsor

**pag 42** Verenigingsnieuws

**pag 44** Nieuws van de universiteiten

**pag 46** Boekbespreking

**pag 47** De overstap

**pag 48** Boekalert

**pag 50** Column Bob van Kuijk

**COLOFON** *Audit Magazine* wordt uitgebracht namens Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland), tevens eigenaar van het magazine, en de 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 € 85 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 vervoelvoudigd (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 verschuldigde vergoedingen wegens fotokopieën, dienen te worden voldaan aan de Stichting Reprorecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997810. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken op grond van art. 16 Auteurswet 1912 dient men zich te wenden tot de stichting Reprorecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997809. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten of onvolkomenheden.

Pre-auditdiensten veroveren terrein:

# een hype of het begin van meer?

Pre-auditdiensten rukken op en veroveren in rap tempo een belangrijk deel van de markt die tot voor kort nog vrijwel exclusief tot het terrein van de (externe) accountants kon worden gerekend. Onder pre-audit wordt in het algemeen verstaan het ondersteunen van organisaties door het controlegerede maken van de gehele (financiële) administratie. Maar het is meer, namelijk het aanbrengen van structuur in en het adequaat documenteren van de afsluiting en het afsluitingsproces.

H.J. Hulleman RA

Wettelijke maatregelen en maatschappelijke ontwikkelingen, zoals de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA), Sarbanes-Oxley (SOx) en de invoering van IFRS, hebben als katalysator gewerkt voor de ontwikkeling van diensten die onder de noemer pre-auditservices in de markt worden aangeboden. Deze diensten worden met name door kleinere accountants- en administratiekantoren en financiële dienstverleners, zoals detachingsorganisaties, aangeboden.

## Hoe gaat het in z'n werk?

Bij pre-audit wordt gewerkt met gestandaardiseerde modellen en modules. Hierbij wordt over het algemeen aansluiting gezocht bij de modellen en modules die ook door (externe) accountants worden gebruikt. Voorbeelden hiervan zijn de 'standaard' werkprogramma's, de rondrekening btw, de aansluiting tussen het commerciële en fiscale vermogen en het resultaat alsmede diverse opstellingen ten behoeve van cijferanalyse.

Door het aanpassen van deze modules en modellen aan de eigen organisatie, wordt documentatie verkregen die als kwalitatief hoogwaardige input dient voor interne en externe 'controleurs'. Onder controleurs worden onder andere de externe accountant, de belastingdienst, het hoofdkantoor en controle instanties verstaan die uit hoofde van hun functie of uit hoofde van contractuele verplichtingen gerechtigd zijn tot inzage in de financiële gegevens van de organisatie. Ook de interne auditor van een organisatie wordt tot deze groep gerekend, al naar gelang deze financieel getinte audits uitvoert dan wel de processen rondom de (financiële) administratie doorlicht.

Pre-audit bevordert een gestructureerde wijze van werken. Een van de voordelen hiervan is dat reeds in een vroegtijdig stadium opmerkelijke verschillen en afwijkingen zichtbaar worden. Door deze vroegtijdige signalering is het mogelijk om fouten, verschillen en afwijkingen in het cijfermateriaal tijdig te corrigeren dan wel tijdig en adequaat te analyseren. Belangrijk hierbij is om niet alleen door de eigen organisatiebril te kijken naar de processen en cijfers, maar ook in staat te zijn om door de bril van een controleur, zoals de externe accountant, te kunnen kijken. Op het moment dat 'derden' dan hun onderzoek naar de cijfers en processen van de organisatie uitvoeren, heeft de organisatie een snel en kwalitatief goed onderbouwd antwoord beschikbaar.

Door de korte responstijd en de kwaliteit van de onderbouwing wordt het kwaliteitsimago van de financiële administratie en de organisatie in zijn algemeenheid versterkt en wordt door de onderzoekende instantie eerder afgezien van het instellen van nader onderzoek. De organisatie heeft immers aangetoond te hebben nagedacht over de aanpak en de uitkomsten.

## De jaarafsluiting

Een jaarafsluiting staat in vele ondernemingen nog steeds synoniem voor een drukke en hectische periode, waarbij een groot beroep wordt gedaan op de financiële administratie. Theoretisch is het wellicht juist om de jaarafsluiting te omschrijven als de maandafsluiting over de maand december (uiteraard is dit afhankelijk van het boekjaar van de organisatie), echter in de praktijk is hiervan bij de meeste bedrijven (nog) geen sprake.

Bij een jaarafsluiting komt het er pas echt op aan! De opgestelde jaarrekening is namelijk de verantwoording van de onderne-

mingsleiding aan haar stakeholders en betreft het voldoen aan de opgelegde wettelijke verplichtingen. Posten als voorzieningen en andere schattingsposten weten de schijnwerpers op zich gericht. Daarnaast wordt meer tijd besteed aan zaken als waardering, fiscaliteiten en verslaggevingsrichtlijnen.

### Kwaliteit en tijdigheid

Bij de verplichte accountantscontrole lijken de voordelen evident. Ook in de situatie waarin er geen sprake is van een verplichte accountantscontrole, wat voor vele ondernemingen in het mkb geldt, is er echter een duidelijk voordeel voor de onderneming te behalen. Het ontbreken van een verplichting tot wettelijke controle betekent niet per definitie dat er geen gebruik wordt gemaakt van de diensten van een externe accountant.

In statuten en overeenkomsten met bijvoorbeeld banken en andere financiers is veelal het externe toezicht verplicht gesteld. Een jaarrekening voorzien van een oordeel door een externe accountant boezemt bij de stakeholders nu eenmaal meer vertrouwen in. Buiten het verplichte karakter, waarderen vele ondernemers de toegevoegde waarde door de accountant en hebben zij behoefte aan een kundige sparringpartner. Een van de grote voordelen van pre-audit is ook dat de controletijd voor de externe accountant (aanmerkelijk) wordt verkort waardoor deze, uitgaande van hetzelfde budget, meer tijd zal overhouden voor de invulling van zijn rol als kwaliteitsadviseur.

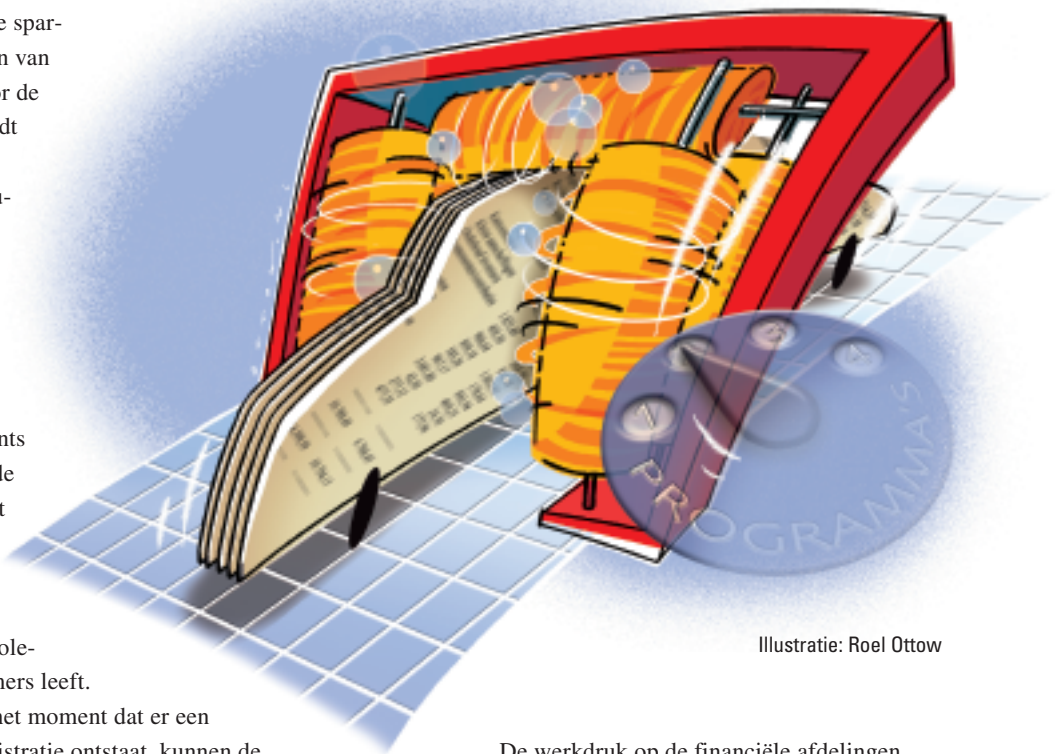
Zowel de accountant als de ondernemer kunnen zich hierin prima vinden en op deze manier draagt pre-audit bij aan het vergroten van de tevredenheid omtrent het functioneren van accountants en aan het continueren van de bestaande relatie. De winst hoeft overigens niet altijd te bestaan uit 'goedkoper'. Er kan echter niet worden ontkend dat pre-audit een belangrijke bijdrage kan leveren aan het reduceren van de controlekosten, een wens die bij vele ondernemers leeft.

Door het kwalitatief ondersteunen op het moment dat er een piekbelasting op de (financiële) administratie ontstaat, kunnen de deadlines beter worden gehaald, wordt onnodige stress vermeden en kunnen de geplande controles op tijd worden gestart. Een tijdige start en de beschikking hebben over een kwalitatief hoogwaardig dossier betekent dat de afronding binnen of eerder dan de geplande controletijd kan worden gerealiseerd. Pre-audit zorgt ervoor dat de controleur een 'wasstraat'-gevoel krijgt: gemak, efficiënt en een goede kwaliteit met een gegarandeerd resultaat. Na het afzetten van de motor start het specificatie- en documentatietraject, waardoor de financiële gegevens transparant worden. Voordat je er erg in hebt, rijd je tevreden weg met een schone en blinkende auto als equivalent van een... rapportage of jaarafsluitingsproces.

### Efficiënte benutting

De win-winsituatie is duidelijk: de personeelskrapte bij accountants en auditors noopt tot het efficiënt plannen van de beschikbare controlecapaciteit en het maken van keuzen. Als niet-beursgenoteerde onderneming of niet op de targetlijst van de accountant opgenomen onderneming, is het soms schikken in het lot. Er zijn andere belangrijkere ondernemingen die met voorrang worden behandeld.

Waar in vroegere tijden accountants meer gespitst waren op het verkrijgen van aanvullende werkzaamheden uit hoofde van omissies in de oplevering door de opdrachtgever, lijken aanvullende werkzaamheden tegenwoordig eerder een vloek dan een zegen. Met een incomplete lijst 'op te leveren stukken' maak je geen vrienden meer en in het ergste geval kunnen de controlewerkzaamheden pas in de 'rustige tijd' van de accountant worden afgerond: een moeilijk verhaal om aan de directie en de stakeholders uit te leggen.



Illustratie: Roel Ottow

De werkdruk op de financiële afdelingen binnen organisaties ligt hoog. Er is een continue vraag naar steeds meer en betere financiële informatie en deze dient vanzelfsprekend sneller te worden aangeleverd. Wet- en regelgeving wijzigen regelmatig en daarnaast kennen vele financiële afdelingen vacatures. Gegeven de huidige arbeidsmarkt geen eenvoudige opgave om in te vullen. Pre-audit zorgt ervoor dat een deel van de werkdruk rondom het afsluitingsproces wordt opgelost waardoor een hoop onnodige stress kan worden voorkomen.

Ook in de gevallen waarin er geen sprake is van een controleplicht, is er behoefte aan gestructureerde periodieke financiële informatie die op een efficiënte en verifieerbare wijze is gepro-

duceerd. Pre-audit is weliswaar in eerste instantie ontwikkeld voor ondersteuning bij het opstellen van de jaarrekening en de hiermee samenhangende activiteiten en processen, echter, het leent zich eveneens prima voor andere vormen van periodieke informatievervalsing. En daarmee is pre-audit feitelijk geschikt voor iedere onderneming.

#### Kennisdeling

Kennis is er om te delen. Het kortstondig invliegen van deskundigen die hun 'ding' met succes komen doen en vervolgens weer

leent voor kennisoverdracht. De toegepaste gestructureerde werkwijze, gebruikte modellen en standaard interne controles kunnen de organisatie worden aangeleerd en vormen daarmee de basis voor toekomstige jaarlijkse en tussentijdse afsluitingen met bijbehorende rapportages. Een investering in pre-audit kan op deze manier een hoog rendement opleveren in de vorm van een efficiëntere financiële afdeling die zelfstandig in staat is om een kwalitatief hoogwaardig verslaggevingproduct op te leveren. Pre-audit vergt wel enig onderhoud. Wijzigingen in wet- en regelgeving tasten de bruikbaarheid van de modellen en modules aan.

Verandering van bijvoorbeeld belastingpercentages heeft directe invloed op de berekening van de post te betalen belasting.

Verschillende 'wasprogramma's' Eerder in dit artikel werd al gesproken

## Pre-audit zorgt ervoor dat de controleur een 'wasstraat'-gevoel krijgt: gemak, efficiënt en een goede kwaliteit met een gegarandeerd resultaat

zijn gevlogen, brengt een tijdelijke oplossing, maar absoluut geen structurele. Pre-audit is bij uitstek dienstverlening die zich

over het 'wasstraatgevoel'. Zoals een wasstraat verschillende programma's kent, zo kent pre-audit eveneens verschillende gradaties. Het meest uitgebreide programma gaat uit van een volledige implementatie door derden van een volledig nieuwe opzet en uitvoering van het rapportage- of jaarverslaggevingstraject.

Echter, niet iedere auto is even vuil en na een eerste grondige reiniging kan vervolgens worden gekozen voor een minder uitgebreid programma. En als je eens een keer geen zin hebt om naar de wasstraat te rijden, heeft pre-audit het mogelijk gemaakt om weer zelf de slang en borstel ter hand te nemen. Welke methode de organisatie in kwestie ook kiest, pre-audit richt zich op een eindresultaat van goede kwaliteit en op een efficiënt totstandkomingsproces.

Gekeken naar de toekomst, lijken alle signalen op groen te staan. Een structureel tekort aan kwalitatief goedgeschoolde financials en de verwachte invoering in 2009 van IFRS voor SME (Small en Midsized Entities) gaat in het komende jaar voor een toenemende druk op de financiële administratie van vele ondernemingen zorgen. En daarnaast blijft vanzelfsprekend de aanhoudende roep om het sneller en efficiënter beschikbaar hebben van bedrijfsgegevens. Om deze uitdagingen het hoofd te kunnen bieden zijn creatieve oplossingen en producten nodig. Het credo voor de komende jaren zal dan ook luiden: meer doen met minder mensen in minder tijd!

Pre-audit is zo'n creatieve oplossing die zorgt voor een kwaliteitsverbetering en door het vergroten van de efficiency bijdraagt aan het verminderen van de stress rondom het afsluitingstraject. Als het formele en verplichte jaarlijkse afsluitingstraject eenmaal op de rails staat, is de stap richting het optimaliseren van de overige (interne/periodieke) verslaggeving via deze methodiek snel gezet. Het stressvolle jaarafsluitingsproces van weleer is dan verworpen tot een maandafsluiting. □

Henk-Jan Hulleman RA (1963) was zestien jaar werkzaam in diverse accountantsfuncties binnen de BIG 4. Henk-Jan is partner bij ConQuaestor binnen de line of business Handel, Industrie en Dienstverlening (HID).





# 'SOx light' voor het mkb, de business case

Het afgelopen decennium is diverse wet- en regelgeving op het gebied van 'internal control' geïntroduceerd. Vooral nog geldt deze wet- en regelgeving, zoals de Amerikaanse Sarbanes-Oxley Act en de Nederlandse Code Tabaksblat, alleen voor beursfondsen. Het midden- en kleinbedrijf (mkb) is tot dusver, voornamelijk door het ontbreken van het openbare karakter ervan, buiten schot gebleven.

Drs. J.H. Hijmans RA en drs. M. van der Kraan

Is het een geluk voor het mkb om verschoond te blijven van deze regeldruk of wellicht een gemis? Zou een 'SOx light'-aanpak een nuttige investering zijn voor het mkb? Dit artikel probeert een antwoord te vinden op deze vragen en doet een voorzet voor een mogelijke aanpak.

Het geloof in een gedetailleerde, op regels gebaseerde benadering van interne beheersing heeft plaatsgemaakt voor een op risico's gebaseerde top-downaanpak waarin meer plaats is voor het zogenaamde 'gezond boerenverstand'. De versoepeling van de SOx-regelgeving die het afgelopen jaar door de SEC en de PCAOB, de toezichhouders op accountants, is doorgevoerd, heeft daar positief aan bijgedragen. Juist nu zijn er dan ook kansen voor het mkb om met de leerervaringen van de beursfondsen in het achterhoofd goede interne beheersing op een slimme en praktische manier à la SOx te verankeren.

## Reduceren van kosten

Naast een hoop werk en forse investeringen heeft SOx de afgelopen jaren ook geleid tot voordelen, zo blijkt uit diverse onderzoeken onder beursfondsen. Een van de belangrijkste voordelen waarvan ook het mkb kan profiteren is de mogelijkheid tot het reduceren van kosten. Door de implementatie van SOx worden processen en interne beheersmaatregelen kritisch onder de loep genomen, waardoor inefficiënties in de procesinrichting en portfolio van beheersmaatregelen kunnen worden opgespoord en verholpen. Dit resulteert in veel gevallen tot standaardisatie van processen, reductie van aantallen beheersmaatregelen en meer gebruikmaking van automatiseringssystemen.

Daarnaast kan de accountant door een goede interne beheersing meer steunen op de interne organisatie (AO/IB), wat zou moeten leiden tot een verlaging van de accountantskosten voor controle



van de jaarrekening. Tot slot heeft het aantoonbaar in control zijn een positief effect op het risicoprofiel dat banken hanteren in het kader van Basel II. Vooral mkb-ondernemingen zouden daardoor kunnen profiteren van gunstigere financieringsvoorwaarden. Naast mogelijkheden tot kostenbesparingen zou SOx in het mkb kunnen bijdragen tot meer focus op risicomanagement, een hogere betrouwbaarheid van financiële informatie en misschien wel de belangrijkste: een beter controlebewustzijn bij alle

managementlagen. Met name door de relatief beperkte omvang van mkb-ondernemingen ontbreekt het hier wel eens aan.

#### 'SOx light'-aanpak voor het mkb

Achter de genoemde voordelen schuilt natuurlijk ook een keerzijde, namelijk de implementatie. Beursfondsen hebben aan den lijve ondervonden dat SOx-implementaties vaak complexe en kostbare projecten zijn. Veelal is dit gedreven door de strikte regelgeving en de 'normstelling' door accountants ten aanzien van het SOx-raamwerk.

Nu zal implementatie van SOx binnen een mkb-onderneming zeker geen sinecure zijn, met name als het gaat om de culturele aspecten die hiermee samenhangen, maar het wezenlijke verschil is dat het mkb geen *verplichting* heeft om te voldoen aan de SOx-regelgeving. Daarmee kan het SOx-raamwerk vormvrij

control'-matrix). Belangrijk is dat deze beheersmaatregelen de risico's zoals bepaald in de Planning & Scoping-fase, afdekken. Hoewel in de praktijk diverse visies bestaan over hoe een goede omschrijving van een beheersmaatregel eruit dient te zien, is de zogenaamde 5W-benadering een algemeen geaccepteerde methode. Dat betekent dat in de beschrijving aandacht moet worden besteed aan 1) wie voert de controle uit? 2) welke controleactiviteiten worden uitgevoerd? 3) welk risico of doelstelling(en) wordt hiermee afgedekt? 4) wanneer en met welke frequentie wordt de controle uitgevoerd? en 5) wat is het bewijs dat de controle ook daadwerkelijk is uitgevoerd?

#### 3. Testen bestaan en werking van beheersmaatregelen

Nadat beheersmaatregelen zijn beschreven dienen ze te worden getest op bestaan en werking. Om objectiviteit te waarborgen

dient deze test te worden uitgevoerd door iemand anders dan degene die de beheersmaatregel uitvoert. Als gevolg van beperkte personele bezettingen per afdeling zou dit in het mkb voor problemen kunnen zorgen. Een alternatief is om deze testwerkzaamheden uit te laten voeren door een medewerker van een andere afdeling, een eventuele interne accountant of een externe partij. Het is gangbaar om

**Nu zal implementatie van SOx binnen een mkb-onderneming zeker geen sinecure zijn, maar het wezenlijke verschil is dat het mkb geen verplichting heeft om te voldoen aan de SOx-regelgeving**

worden ingericht en heeft de onderneming ook niet te maken met een accountant die een separaat oordeel moet geven over de kwaliteit van het SOx-raamwerk. We spreken in dit kader dan ook van 'SOx light'. De aanpak van een SOx light-implementatie wijkt procesmatig overigens weinig af van implementaties bij beursfondsen. Een pragmatische aanpak die zou kunnen worden gevolgd is de volgende.

#### 1. Planning & Scoping

Voor wat betreft de scoping dient de jaarrekening als uitgangspunt. Op basis van een risicoanalyse die zowel kwantitatieve als kwalitatieve elementen bevat, worden jaarrekeningposten en onderliggende grootboekrekeningen geselecteerd. De onderneming kan in deze fase bepalen om de SOx scope uit te breiden van louter financiële risico's naar een breder perspectief, waarbij ook bedrijfsrisico's worden betrokken. Per grootboekrekening worden vervolgens specifieke risico's geïdentificeerd die leiden tot een selectie van locaties, processen en daarin opgenomen beheersmaatregelen. Op basis van de uitgewerkte scope zal vervolgens een detailplanning voor het SOx-implementatieproces worden opgesteld.

#### 2. Documenteren van beheersmaatregelen

In deze fase wordt de opzet van de geïdentificeerde beheersmaatregelen beschreven (bijvoorbeeld in een zogenaamde 'risk en

John Hijmans is werkzaam als senior manager bij KPMG Business Advisory Services en verantwoordelijk voor implementatie- en rationalisatievraagstukken op het gebied van interne beheersing bij (inter)nationale ondernemingen, waaronder SOx en Tabaksblat. Maaïke van der Kraan is is werkzaam als adviseur bij KPMG Business Advisory Services en betrokken geweest bij diverse Sox-implementaties bij (inter)nationale ondernemingen.



de steekproefomvang van tests afhankelijk te stellen van de frequentie van de beheersmaatregelen.

#### 4. Identificeren en corrigeren deficiënties

Testwerkzaamheden resulteren eventueel in deficiënties. Dit zijn beheersmaatregelen die niet of niet correct worden uitgevoerd. Deze deficiënties dienen te worden gerapporteerd en gecommuniceerd aan afdeling- en procesverantwoordelijken, zodat deze zo snel mogelijk kunnen worden opgelost. Afhankelijk van de aard van de deficiënties kunnen herstelprogramma's worden opgesteld waarvan de voortgang moet worden bewaakt.

#### 5. Rapporteren over internal control

Na evaluatie van de testwerkzaamheden en herstel van deficiënties verklaart de directie, in principe de financieel directeur en algemeen directeur, in een managementverklaring dat zij verantwoordelijk is voor het bestaan en de werking van interne beheersmaatregelen en dat zij dit tevens heeft vastgesteld. Deze verklaring hoeft in het mkb niet, zoals bij beursfondsen wel het geval is, verplicht te worden opgenomen in het jaarverslag. Overigens is dit wel een overweging waard, aangezien dit een prima medium is om stakeholders te bereiken. De vorm van de verklaring is voor het mkb vrij. □

#### Investering

Duidelijk is dat een SOx light-implementatie een investering vergt die zowel vanuit kosten- als toegevoegde waardeperspectief, gerechtvaardigd moet zijn. Voor iedere mkb-onderneming zal dit een unieke afweging zijn die afhankelijk is van onder meer governancestructuur, stakeholders en omvang van de onderneming.

Randvoorwaarde voor wat betreft omvang is dat in ieder geval primaire functiescheiding kan worden gerealiseerd. Is dit niet het geval, dan ontbreekt het fundament voor een betrouwbaar oordeel over de interne beheersing en de betrouwbaarheid van financiële informatie. En daarmee heeft de managementverklaring over internal control zijn waarde verloren.

#### Conclusie

De 'SOx light'-variant kan voor het mkb zeker de moeite waard zijn. Ja, het vraagt om een investering en stuit ongetwijfeld op initiële weerstand, maar daar staan een verbeterde interne beheersing, een groter risicobewustzijn en mogelijkheden tot kostenbesparingen tegenover. Voor het mkb is SOx geen 'moetje', het is vormvrij en kan juist aantoonbare voordelen opleveren. De business case ligt daarmee voor het oprapen!

advertentie



A FAMILY OF SOLUTIONS

J.M. Huber Corporation, operating in 18 countries and employing over 5.000 people, is one of the largest privately held companies in the US. J.M. Huber Corporation is a diversified multinational supplier of engineered materials, natural resources and technology-based services to markets ranging from paper and energy to food, pharmacy, plastics and construction. At the end of 2004 J.M. Huber acquired CP Kelco, a biopolymer producer with manufacturing sites located in Europe, the Americas and Asia. The corporate audit department, both operating from the US and Europe, is responsible for securing operational and financial performance. For the European team, based in Nijmegen, the Netherlands, we are seeking a

## Corporate Internal Auditor

seasoned professional for international audit engagements

**Your role** You will be responsible for assisting the Corporate Audit Manager in the execution of various internal audit engagements in Huber's operations (mainly Europe and Asia). You will assist in performing operational audits, ensuring that internal controls and policies are in place. Through maintaining a close working relationship with sector financial and operational leadership, you will support the efforts to enhance controls, manage risks and evaluate operational efficiency. You will participate in audit field work, draft audit reports and resolve audit issues with appropriate members of management, helping them to implement corrective actions. You will spend approx. 50% of your time abroad, both for short and

longer assignments. You will report to and co-operate closely with the Corporate Audit Manager.

**Your profile** You are able to work and manage various audit engagements both in team setting as independently. Therefore you are a self-starting, fast learning person with excellent analytical and planning abilities. We expect you to be a team-player and a convincing influencer, ensuring that audit findings are promptly acted upon. You are a flexible person, willing to travel frequently and able to adapt to different cultural environments. To qualify for this position, you are educated at master level (accounting, business) and you will have at least five years of work expe-

rience in internal auditing, accountancy or control, preferably in a manufacturing environment. Fluency in English is indispensable.

**J.M. Huber offers** a dynamic and responsible role in an international business environment. A challenging opportunity to assist in realizing a strong audit structure and to develop an international career with possibilities for other positions after 3-4 years. The variety of cultures, products and services as well as a dynamic learning environment makes J.M. Huber an exciting place to work!

**Are you interested in this international opportunity?** You can apply directly at our website [www.mercuriurval.com](http://www.mercuriurval.com). You will find this vacancy by using ref.no. 792608 or by using the search item 'corporate internal auditor'. For further inquiries please contact Mrs Nina Zwart, phone no. +31 (0)33-4538914.

Also see [www.huber.com](http://www.huber.com), [www.cpkelco.com](http://www.cpkelco.com) and [www.mercuriurval.com](http://www.mercuriurval.com).

Mercuri Urval



assurance<sup>2</sup>

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.

# J-SOX lijkt als twee druppels water op SOX

Maar liefst 3800 beursgenoteerde Japanse ondernemingen en meer dan honderd Nederlandse dochter-ondernemingen vallen onder J-SOX. De Japanse corporate governanceregels vertonen veel gelijkenis met hun Amerikaanse equivalent. In de definitieve versie van de J-SOX-standaard van februari 2007 is vermeld dat deze beursgenoteerde ondernemingen per 1 april 2008 J-SOX compliant dienen te zijn.

C. Messemackers van de Graaff en J. Gerkes

Paul Sarbanes en Michael Oxley kwamen in 2002 met hun regels voor goed ondernemingsbestuur. Saillant detail: deze regels werden in eerste instantie niet met gejuich ontvangen, maar sloegen pas aan toen schandalen bij WorldCom en Enron aan het licht kwamen. De democraten en de republikeinen voegden hun wetsvoorstellen samen en daaruit ontstond de Sarbanes-Oxley-wet. Doel: het formeel vastleggen en beoordelen van interne beheersingsmaatregelen voor financiële rapportages.

Japan had eveneens zijn aandeel schandalen. In 2004 kwam aan het licht dat railconcern Seibu en producent van verzorgingsproducten Kanebo hun eigen versie van de financiële waarheid hadden gepubliceerd. Daarop volgde onderzoek door de Financial Services Agency (FSA), de toezichthouder van Japan. Die kwam tot de schokkende conclusie dat 14 procent van de Japanse bedrijven (652 van de 4543) hun cijfers moest bijstellen. De FSA krabde zich vervolgens achter de oren. Maar liefst 30 procent van de Tokyo Stock Exchange bestaat uit buitenlandse investeringen: het behoud van integriteit en geloofwaardigheid van Japanse ondernemingen stond op het spel.

## Op vertrouwen gestoeld

Een westerse stijl van interne controle was nodig vond de FSA. In Japan is de ondernemingscultuur over het algemeen op vertrouwen gestoeld. Dat kan bijvoorbeeld betekenen dat een Japans bedrijf geen kredietafdeling heeft, omdat men ervan uit gaat dat klanten op tijd betalen. In de westerse stijl wordt vaak de kredietwaardigheid compleet doorgelicht. Dit gebeurt veelal op basis van duidelijk beschreven procedures. Bij Japanse bedrijven gebeurt dit op basis van gevoel en vertrouwen, omdat het in de praktijk altijd goed leek te werken.

De FSA kwam met nieuwe voorwaarden die de toezichthouder integreerde in de Financial Instruments and Exchange-wetten die wettelijk zijn goedgekeurd in juni 2006 en zijn gepubliceerd in februari 2007. Deze gelden voor het fiscale jaar beginnende op



of na 1 april 2008. Deze wet vereist dat het management van een onderneming jaarlijks een beoordeling maakt van het systeem van interne beheersing op basis van de door de FSA opgestelde richtlijnen. De externe accountant van de onderneming dient het beoordelingsproces van het management te beoordelen en daar een accountantsverklaring bij te geven. Het management en de accountant maken daarbij gebruik van dezelfde richtlijnen.

### J-SOx versus SOx

Japanse organisaties moeten een hele slag maken. Vaak is er bij Nederlandse dochters (meer dan honderd bedrijven) al veel meer kennis over hoe die interne controle op westerse wijze vorm kan worden gegeven. Dit komt doordat deze dochterondernemingen reeds te maken hebben met de Nederlandse omstandigheden. Dikwijls is er al veel documentatie beschikbaar die zeer goed gebruikt kan worden bij het voldoen aan J-Sox.

J-SOx omvat globaal gezien vijf onderdelen (zie kader). De eerste drie gelden vooral voor de Japanse moedermaatschappij, de laatste twee zijn specifiek voor een dochter die bijvoorbeeld in Nederland gehuisvest is.

#### J-SOx vereisten

##### Voor de moeder...

1. Het management moet een evaluatie en een rapportage maken over de effectiviteit van zijn interne controle over zijn financiële verslaglegging.
2. Het rapport moet zijn gebaseerd op een geconsolideerde basis, dus inclusief alle belangrijke dochterondernemingen en deelnemingen.
3. De externe auditor die de audit doet voor de financiële rapportage moet ook het rapport over de interne controle op waarheid toetsen.

##### Voor de dochter...

4. Evaluatie van het interne controleraamwerk, gebaseerd op richtlijnen vanuit de Japanse moeder.
5. Ondersteuning en medewerking verlenen aan het werk van de externe accountants.

J-SOx is te vergelijken met de secties 302 en 404 van de Sarbanes-Oxley Act, waarbij Sectie 302 handelt over de controle op de verspreiding van informatie (*disclosures*) aan aandeelhouders. De eisen aan de beoordeling van deze beheersmaatregelen zijn minder stringent dan voor Sectie 404. In sectie 404 wordt beschreven dat ondernemingen in hun jaarverslag duidelijk moeten maken hoe zij de interne controle op de financiële verslaggeving hebben geregeld. De leiding van een bedrijf dat moet voldoen aan SOx moet periodiek rapporteren over de effectiviteit van de controles op twee niveaus: ontwerp en opzet van controles (*design effectiveness*) en werking (*operating effectiveness*). In vergelijking met SOx kent de Japanse variant ook een evalua-

tie door het management, gebaseerd op het interne controleraamwerk. Daarnaast moeten ondernemingen onder SOx dat interne controleraamwerk door een onafhankelijke derde partij laten controleren op effectiviteit. Ook J-SOx rept over een externe audit, aanvullend op de evaluatie door het management. Zowel de evaluatie als de audit zijn gebaseerd op een evaluatie van de bedrijfsbrede interne beheersmaatregelen, aangevuld met een beoordeling van de beheersmaatregelen op procesniveau. Het grote verschil met sectie 404 is echter wel dat de externe accountant geen officiële opinie hoeft te geven over de effectiviteit van de interne controle over de financiële verslaggeving. De accountant hoeft alleen de evaluatie van het management te beoordelen en gebruikt voor deze beoordeling dezelfde richtlijnen als het management. Is deze evaluatie voldoende om een goed oordeel te kunnen vellen over de daadwerkelijke effectiviteit van de interne controle maatregelen?

### Geen eigen raamwerk

De verwachting is dat J-SOx dezelfde mate van documentatie en testen zal omvatten als SOx, maar de reikwijdte ervan is nog niet helemaal duidelijk. J-SOx is in principe alleen gericht op de interne controle over de financiële verslaggeving. Echter, de definitie van financiële verslaggeving is breder dan bij Sectie 404. Het omvat feitelijk alle informatie die aan de beursautoriteiten moet worden verstrekt, dus ook informatie die verder gaat dan de informatie in de jaarrekening.

Omdat Japan geen eigen raamwerk heeft voor interne controle, besloot de FSA het COSO-raamwerk aan te nemen dat ook bij SOx wordt gebruikt. COSO is een managementmodel ontwikkeld door The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission in de Verenigde Staten. Dit comité, bestaande uit een aantal private organisaties, deed in 1992 naar aanleiding van een aantal boekhoudschandalen aanbevelingen. Het orgaan gaf tevens richtlijnen voor interne controle en interne beheersing. Hieruit ontstond het COSO-referentiemodel dat ondernemingen kunnen gebruiken om risico's te herkennen en te beheersen.

De FSA heeft in haar richtlijnen wel een aantal belangrijke aanvullingen op het COSO-model opgenomen. Zo is 'safeguarding of assets' opgenomen als doelstelling, naast effectiviteit en efficiency van operationeel proces, financiële verslaggeving en voldoen aan regelgeving. Hierbij gaat het om het beschermen van de activa van een onderneming tegen bijvoorbeeld ongeautoriseerde verkoop of ongewenst gebruik. Ook zijn de vijf COSO-elementen (control environment, risk assessment, monitoring, information and communication en control activities) aangevuld met 'response to IT'.

### Flinke uitdaging

Zowel in de Verenigde Staten als in Europa is het COSO-framework de afgelopen vijftien jaar veel gebruikt bij het opzetten, verbeteren en beoordelen van interne beheersing van organisaties. Deze concepten zijn voor managementteams en externe accountants in Japan vrij nieuw. Vanwege de taalbarrière kozen

veel Japanse bedrijven in het verleden ervoor hun buitenlandse ondernemingen decentraal aan te sturen. Die hebben dus hun eigen stijl van ondernemingsbestuur, hun eigen manieren van werken, hun eigen processen en IT-systemen.

Japan heeft ook veel minder dan de Verenigde Staten een geschiedenis van interne audits. Het evalueren van interne controlemechanismen op een geconsolideerde basis, inclusief de overzeese dochteractiviteiten, is dan ook een flinke uitdaging voor veel Japanse ondernemingen. Recente incidenten wijzen erop dat niet alle Japanse bedrijven al de effectiviteit van het interne controleraamwerk en de betrouwbaarheid van de verslaglegging kunnen garanderen.

Voor J-SOX komt veel overleg kijken tussen de moeder, interne medewerkers die betrokken zijn bij kritische processen, en de externe accountant. Het is dan ook verstandig om een projector-

kwaliteit van de interne beheersing. In het beoordelingsproces moet bijvoorbeeld het sluiten van de boeken worden geëvalueerd. Maar ook salesprocessen en de betrouwbaarheid van de IT-infrastructuur zijn belangrijke onderwerpen.

#### Hele klus

J-SOX invoeren is een hele klus. Wanneer de basis van het J-SOX-raamwerk duidelijk is gemaakt door de moeder, is het voor de dochter zaak kritische processen en controlemechanismen vast te leggen en te beoordelen op opzet en werking: worden alle materiële risico's met betrekking tot de financiële verslaggeving adequaat afgedekt? Vervolgens: kijk waar de gaten vallen in het interne controlemechanisme en zoek naar oplossingen daarvoor. Wat kunnen Nederlandse dochters van Japanse beursgenoteerde bedrijven nu al doen als ze al nog niet zijn begonnen? Allereerst

kunnen ze zich verder verdiepen in wat komen gaat. Wacht niet totdat de moeder met richtlijnen komt. Het loont om alvast meer te weten te komen over J-SOX. Als u intern de mensen niet kunt vinden bepaal dan een strategie om u te laten ondersteunen. En, last but not least, bespreek tijdig met de externe auditor én het

**De Japanse ondernemingscultuur is over het algemeen op vertrouwen gestoeld. Dat kan betekenen dat een Japans bedrijf geen kredietafdeling heeft omdat men ervan uit gaat dat klanten op tijd betalen**

organisatie op te zetten. Voor het kiezen van de entiteiten die onder J-SOX vallen, is het goed de richtlijnen van de FSA te kennen. De toezichthouder eist onder meer dat Japanse ondernemingen ongeveer tweederde van hun entiteiten aan de toets van de interne controle onderwerpen. Zo ontstaat een getrouw beeld van de

interne project managementoffice wat u gaat doen, hoe u het gaat doen en wanneer u het afrondt. Niets is zo vervelend als er halverwege het proces achterkomen dat u niet het goede pad bent ingeslagen.



Carl Messemaeckers van de Graaff is een van de oprichters van Protiviti. Hij was in het verleden onder meer werkzaam voor KPMG en Arthur Andersen. Jaap Gerkes is senior manager bij Protiviti en verantwoordelijk voor internal control en corporate governance.

# GAIN-middag 2007: een impressie

Op een herfstachtige septembermiddag dit najaar verzamelden bijna vijftig internal auditors afkomstig uit de drie Nederlandse GAIN specialty groups, zich ten burele van het ministerie van Buitenlandse Zaken en Ontwikkelingssamenwerking in Den Haag. Zij waren door datzelfde ministerie uitgenodigd om hier hun jaarlijkse GAIN-middag<sup>1</sup> te houden.

B. van Breevoort

In de Van Kleffenszaal van het ministerie weerklonk deze keer geen diplomatieke taal, maar werd door een handvol sprekers onder meer uitleg gegeven bij de uitkomsten van de GAIN benchmark en over de best practices die in de GAIN Round Table-bijeenkomsten aan de orde zijn geweest.

## Audit bij het Rijk

Peter Bartholomeus, directeur Auditbeleid op het ministerie van Financiën, beet het spits af met een uiteenzetting over waarom de auditfunctie bij het Rijk in de praktijk een andere impact heeft dan de auditfunctie in het bedrijfsleven. Bij de overheid is de omgeving anders. In plaats van een aandeelhoudersvergadering, een externe accountant en een raad van commissarissen, kijken de politiek en de Algemene Rekenkamer mee over de schouder van de internal auditor en heeft de auditafdeling ook een certificerende functie. De focus van de audit ligt voorts meer op politieke beleidsvelden. Een laatste verschil is dat de dimensie van de audit, naast het financiële resultaat, ook bijna altijd bestaat uit doelmatigheid en beleidseffectiviteit.

De minister legt tegenwoordig in de zogeheten bedrijfsvoeringsparagraaf verantwoording af over financieel en materieel beheer, de totstandkoming van niet-financiële informatie en doet een uitspraak over de rechtmatigheid van de ontvangsten en uitgaven. De accountantscontrole richt zich op deze elementen en rapporteert eventuele misslagen en onvolkomenheden. Toch zijn er belangrijke parallellen met het bedrijfsleven, al was het maar het gebruik van dezelfde toolbox. Door de verbreding van de taken van de auditfunctie bij het Rijk is er een toenemende vraag naar multidisciplinaire teams. Daarnaast hanteert de overheid, net zoals het bedrijfsleven, een risicogeorïenteerde auditaanpak.

## Audit bij BuZa

Daarna was het woord aan de gastheer van deze middag, Emile

de Haas, directeur van de auditdienst van het ministerie van Buitenlandse Zaken en Ontwikkelingssamenwerking. Hij somde de belangrijkste audittaken van zijn afdeling op, waaronder de advies- en onderzoeksfunctie naar de vraag: is het departement met zijn 5400 medewerkers en wereldwijd postennetwerk in control? Verder is de auditdienst betrokken bij de controle van de jaarrekening, accountantsverklaring en rapportage. Financial en operational audits worden doorgaans simultaan uitgevoerd en daarnaast wordt de 'politieke materialiteit' onderzocht en gecontroleerd. Daarbij tracht de IAD de eigen onafhankelijke positie zoveel mogelijk te waarborgen.

De Haas verwacht in de nabije toekomst nieuwe taakstellingen, omdat de dienst twee ministers dient met eigen nieuwe visies. Daarnaast zal de auditdienst 'rijksbreed' onder de loep worden genomen. Ten slotte zal de overheid net zoals de externe accountant te maken gaan krijgen met meer regulering.

## Benchmark overheid

Het samenwerkingsverband van de twaalf auditdiensten binnen de overheid (IODAD) heeft dit jaar voor de benchmark tien deelnemers kunnen interesseren. In de instructiebijeenkomst werd gesignaleerd dat de vragenlijst niet geheel aansloot bij de praktijk binnen de overheid, hetgeen de vergelijking met andere specialty groups lastig maakt. Thomas van Tiel (ministerie van Financiën) meldde dat de resultaten uit de benchmark inmiddels bekend zijn, maar dat er nog een follow-up zal plaatsvinden die rijksbreed en per auditdienst wordt uitgevoerd. Van Tiel stipte enkele opvallende uitkomsten aan.

De externe kwaliteitstoetsing bij de overheid is 100 procent en is gebaseerd op de NIVRA-richtlijnen financial audit. Het aantal audits per auditor is relatief laag, maar dat komt doordat certificering van de jaarrekening als één controleobject wordt



beschouwd. Binnen de overheid is nog weinig aandacht voor de evaluatie van het audit committee in vergelijking met andere specialty groups. In de toekomst wil Van Tiel ook auditdiensten uit gemeenten, universiteiten en zelfstandige bestuursorganen bij de benchmark betrekken. Daarbij is wel van belang dat het onderzoek dan ook meer toegespitst wordt op de overheidssituatie.

### Benchmark Industry group en Financials

In de specialty group Handel, Industrie en Dienstverlening was een grote diversiteit aan deelnemers. Uit de resultaten van de benchmark blijkt dat in Nederland de CEO in deze specialty group nog niet in de voornaamste Functional Reporting Line zit voor audits. Binnen de specialty group Financials heeft een grote groep bedrijven meegedaan aan de Benchmark. "Het benchmarken zit ons kennelijk in het bloed", aldus John Bendermacher (Robeco).

Interessante uitkomsten uit deze groep zijn de grote gelijkheid in ervaring(sjaren) van internal auditors en de 'Audit Life Cycle'- en 'Time to Issue'-rapportage. Een gering aantal van de deelnemers blijkt te maken gehad te hebben met de Sarbanes-Oxley-regelgeving (SOx). Binnen Financials is de CEO wel meer in beeld als het gaat om de functionele rapportage van de chief Audit Executive. De audit committee meetings verschillen nogal in frequentie. Voor externe kwaliteitstoetsing blijkt dat de kosten zeker niet als obstakel worden gezien. Ten slotte doet een relatief groot aantal deelnemers niet aan klanttevredenheidsonderzoek.

### Best practice SOx

Cor Zwart (Corporate Express nv) had in zijn Round Table Group gekeken naar hoe een internal auditdienst om kan gaan met SOx. Men constateerde dat SOx merkwaardig genoeg alleen rapportage verwacht over de internal controls van financial reporting. Een meer gedetailleerde compliance audit waarin begrip wordt verkregen over de internal controls van de financiële rapportage en waarin het ontwerp en de effectiviteit van die controls worden getest, alsmede de operationele effectiviteit, lijkt gewenst. De ervaring heeft geleerd dat een bottom-up-benadering van SOx compliance onnodig veel werk oplevert. Een top-down risicogestuurde aanpak bleek beter, hetgeen inmiddels ook in de VS is geaccepteerd.

### SAS 70 als ISO-norm voor in control statement

De Statement on Auditing Standards (SAS) 70 is volgens Stan van Bommel (PGGM) een prima rapportagemiddel voor risico-beheersing en is in lijn met SOx. Een SAS 70-rapport kan fungeren als een soort ISO-norm voor het in control zijn, met name omdat het ook een verklaring van een onafhankelijke auditor bevat. Daarnaast concludeerde zijn Round Table Group dat SAS 70 het controlebewustzijn verhoogt en de operationele beheersing versterkt.

### Best practices risk based auditing

Hoe realistisch kun je het gevoel voor risico's oproepen door een Round Table Group te organiseren bij de Gasunie op 11 septem-

ber 2007? Jaap Vegter van de IAD van Nuon was erbij, maar had al snel door dat er bij de Gasunie goed op risico's wordt geanticipeerd toen zijn groep een bezoek mocht brengen aan 'de bunker' waar de Centrale Commandopost is gevestigd voor de gasregulering en het gastransport in Nederland.

De IAD van de Gasunie kijkt naar grote veranderingen (reorganisaties, nieuwe investeringen, slechte performance, et cetera) en voert daarop audits uit. In de auditplanning kijkt men naast de bekende thema's ook naar de gevoeligheid van het bedrijfsproces. Elementen die een hoger risico in zich dragen worden vaker onderworpen aan een audit. In de discussie werd geconcludeerd dat niet sec naar processen gekeken moet worden, maar dat ook de risicoaspecten van ontwikkelingen (bijvoorbeeld vergrijzing) in de audits moeten worden betrokken.



Het complete GAIN-team.

Bij een bezoek aan Philips werd duidelijk dat ze daar overgestapt zijn van een bottom-up risicobenadering naar een risk based auditplanning, die gestoeld is op kwalitatieve criteria, top-down en hybride is. Voor het bereiken van maximale effectiviteit van de internal auditfunctie bouwde men een risicopiramide. De Round Table Group leerde dat de risk based-benadering essentieel is. Het volstaat niet om alleen naar rekenkundige modellen te kijken; er moet ook zelf nagedacht worden. De IAD moet daarbij de ondernemingsstrategie en doelen helder hebben. De IAD moet in samenspraak met het management de risico's benoemen en deze dus niet zelf gaan bedenken. Daarbij gaat het niet alleen om risicovolle processen, maar ook om in- of externe ontwikkelingen die risico's in zich dragen.

### Best practice integrated auditing

Volgens Gerard Wolswijk van het UWV, die begin september jl. als gastheer optrad voor een Round Table van de Financials, heb je met de invoering van een integrated audit framework een beter verhaal naar de klant vanwege het gewicht van het oordeel of de organisatie 'wel of niet in control' is.

Integrated auditing zorgt voor samenhang tussen de onderdelen. Het maakt de relatieve kwaliteit van de onderdelen meer inzichtelijk en biedt goed vergelijkingsmateriaal. Ten slotte werkt het efficiënter. In zijn woorden: "Als (integrated) auditor ben je een onmisbaar wiel aan de al dan niet geleaste wagen". Bij UWV hebben ze de overgang gemaakt naar integrated audit. Het heeft de IAD geholpen om meer toegevoegde waarde te bieden aan de raad van bestuur en de daaronder functionerende directies. Voor de UWV geldt specifiek dat er ook een toetsing plaatsvindt op de rechtmatigheid.

### Resultaten GAIN 2007

In de GAIN Benchmark 2007 participeerden bijna vijftig organisaties uit de sectoren Financials, Handel, Industrie, Dienstverlening en Overheid. De voorzitter van de commissie GAIN IIA Nederland, Hans van Hoogenhuijze, was verheugd over het grotere aantal deelnemers dit jaar, en met name over de deelname van de overheid dit jaar. Uit de reeks van gepresenteerde resultaten bleek onder meer dat het audit committee en het management een adviserende rol helaas nog niet logischerwijs bij de auditafdeling vinden passen.

Risicoanalyse is, hoewel niet verrassend, in alle groepen de belangrijkste input voor het opstellen van een auditplan. De Audit Best Practises bewijzen dat IIA's missiewerk is geslaagd, want in vrijwel alle sectoren wordt systematisch een follow-up gegeven aan bevindingen en worden aanbevelingen geïmplementeerd.

Bij de interne kwaliteitsbewaking valt op dat er in Nederland vaker systemen voor beschikbaar zijn dan in het buitenland. In de aangegeven maatregelen voor kwaliteitsbevordering scoort benchmarking laag. Zeker met het GAIN-initiatief in gedachten zou dit volgens Van Hoogenhuijze beter moeten. In Nederland wordt veel vaker dan internationaal een externe kwaliteitstoetsing uitgevoerd. Relatief veel respondenten hebben 'andere belemmeringen' aangevinkt in plaats van de expliciet geformuleerde belemmeringen om een kwaliteitstoetsing uit te laten voeren. Dit zijn waarschijnlijk 'smoezen', zoals John Bendermacher het eerder kenschetste in zijn presentatie over de specialty group Financials.

Van Hoogenhuijze besloot met de mededeling dat nog bekeken wordt of de questionnaire van een jaarlijkse naar een tweejaarlijkse cyclus gaat. In ieder geval blijven de GAIN Round Tables gewoon doorgaan.

### Kwaliteitstoetsing

Richard Tilman lichtte de laatste ontwikkelingen omtrent de kwaliteitstoetsing van internal auditors in Nederland toe. Er is een programmabundel gecreëerd waarmee een self assessment kan worden uitgevoerd en er is een Handleiding Kwaliteitstoetsing die als leidraad fungeert. In het toetsingsproces worden standaard vijf fasen doorlopen die uitmonden in een rapportage, waarin wordt gekeken of de uitkomsten ook kloppen met het beeld in de praktijk. Het IIA-bestuur zal de aandacht

voor kwaliteitstoetsingen verder stimuleren. Daarnaast zal met externe adviseurs worden overlegd over eventuele samenwerking op dit terrein.

### Noodzakelijk kwaad

Namens het bestuur van IIA Nederland begon Thijs Smit met een dankwoord aan Emile de Haas voor zijn aanbod de landelijke GAIN-dag bij hem op deze mooie locatie te mogen houden. Daarna complimenteerde hij Hans van Hoogenhuijze met de grote precisie waarmee hij het congres heeft georganiseerd. Smit memoreerde dat het IIA-bestuur tijdens de sessie in april 2007 in Otterlo een 'pak op zijn sodemieter' heeft gekregen, omdat de internal auditor nog steeds wordt gezien als 'the lonely dog in a poor family', het ondernemingsbestuur ziet hem namelijk nog steeds als een noodzakelijk kwaad. Het IIA-bestuur heeft daarom de koe bij de horens gevat en in Otterlo verbeterpunten opgesteld. Een fantastisch en inhoudelijk sterk IIA-congres volgde in Amsterdam en uit de zojuist gepresenteerde resultaten blijkt dat Nederland na Amerika het meest participeert in GAIN. IIA Nederland staat op de drempel naar een nieuwe toekomst. Het bureau van het IIA zal worden uitgerust met een fulltime kracht die de vaktechniek en professional practice gaat verdiepen. Daarnaast zal het IIA-bestuur in 2008 een algehele metamorfose ondergaan mede als gevolg van de samenvoeging tussen VRO en IIA. "Kortom", concludeerde Smit, "2008 wordt een prachtig jaar!"

### Netwerkmogelijkheden

Behalve de uitwisseling van kennis bood deze middag perfecte mogelijkheden om te netwerken. Dit werd door de deelnemers als bijzonder plezierig en vruchtbaar ervaren. De hier gesmede informele relaties vormen immers de vruchtbare bodem voor vaktechnische samenwerking over de grenzen van de deelnemende organisaties heen. De prachtige omgeving gaf glans aan deze bijeenkomst die tot een van de jaarlijkse hoogtepunten van de IIA-activiteiten behoort. □

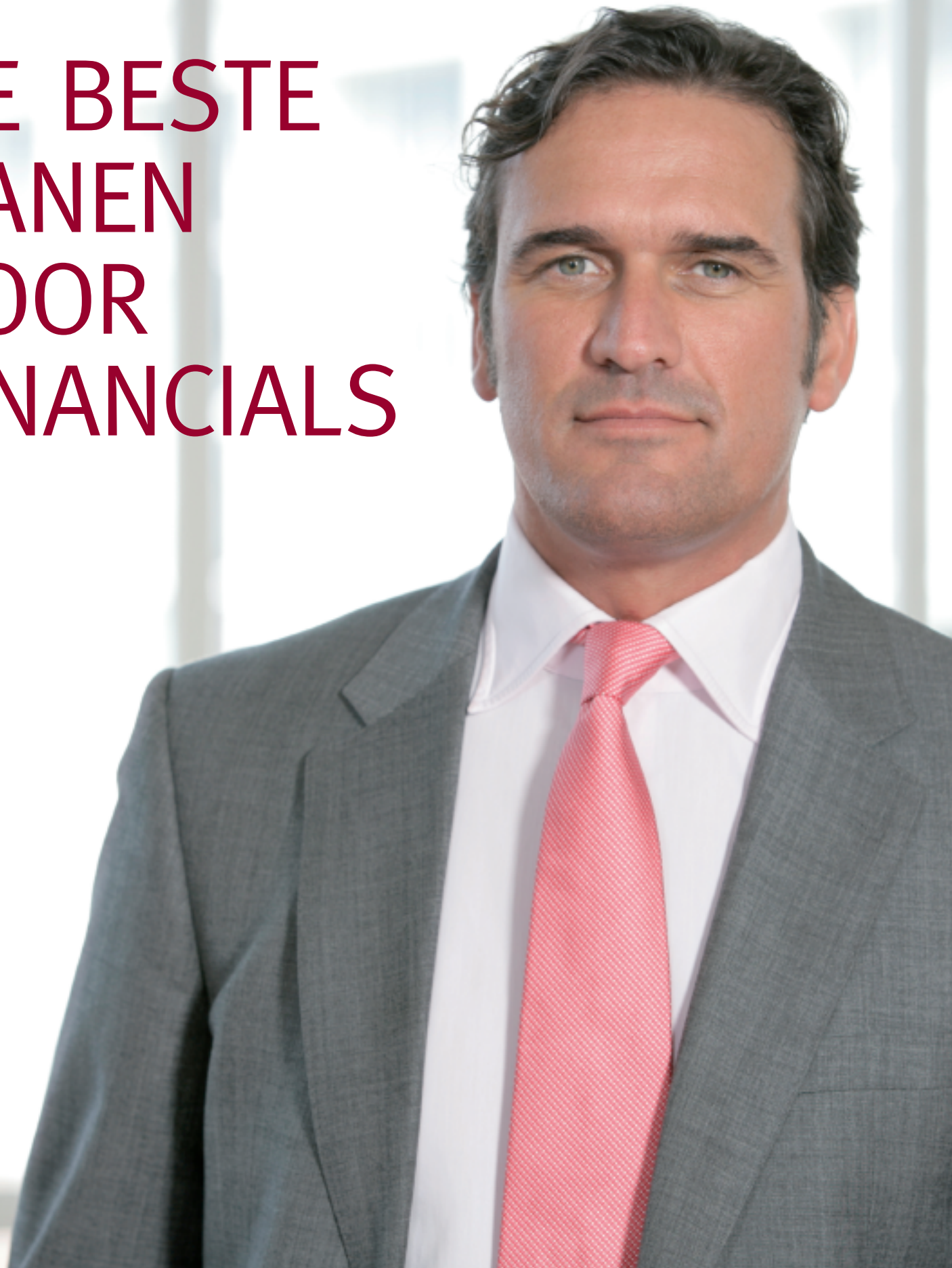


Hans van Hoogenhuijze is voorzitter van de commissie GAIN IIA Nederland.

### Noot

1. GAIN: Global Audit Information Network, waaronder het gecombineerde benchmark- en netwerkinstrument voor leden van het IIA wordt verstaan.

# DE BESTE BANEN VOOR FINANCIALS



ROBERT HALF - JE CARRIÈRE LANG

[WWW.ROBERTHALF.NL](http://WWW.ROBERTHALF.NL)



Robert Half®



# Audit bij de overheid

Tijdens het congres 'Audit bij de Rijksoverheid in ontwikkeling' op 23 mei 2007 reikte professor Aad Bac het boek *Audit bij de overheid* uit aan de auteurs. In zijn presentatie tijdens het congres besprak hij de zaken die hem waren opgevallen tijdens het lezen van het boek. Dit artikel is hiervan een weergave en geeft naast inzicht in de geschiedenis ook een overzicht van actuele thema's binnen het vakgebied overheidsauditing.

Prof.dr.s. A.D. Bac

In de eerste plaats de voor de hand liggende constatering dat het boek, volstrekt terecht, begint met een korte historische schets. Wie het verleden niet probeert te begrijpen, begrijpt waarschijnlijk het heden niet en verdient eigenlijk de toekomst niet. Met enige vrijheid zou je kunnen zeggen dat we in het boek de volgende drie W's te pakken hebben, na die bij de begroting en de jaarrekening als uitvloeisel van VBTB. Namelijk: Waar staan we? Waar komen we vandaan? Waar gaan we heen?

Eigenlijk is het verschijnsel waar we tijdens het congres bij stil hebben gestaan, eveneens een uitvloeisel van VBTB. Het rapport van de commissie Kordes 'De auditfunctie in het VBTB tijdperk', heeft immers geleid tot het Kwaliteitsplan auditfunctie Rijksoverheid, en waar we nu met de eerste gevolgen te maken hebben. In het boek zijn drie lijnen te onderkennen. De eerste lijn richt zich op de ontwikkeling in de tijd en wat de omwerking van een

accountantsdienst in een auditdienst aan aanpassingsproblemen met zich meebrengt. De tweede lijn plaatst de rijksoverheid in zijn omgeving zowel bottom-up richting Europese Unie, als top-down richting lokale overheden. De derde lijn ten slotte brengt thematisch in kaart wat de brede auditfunctie dezer dagen omvat.



Het boek *Audit bij de overheid* is geschreven door verschillende auditors werkzaam binnen de overheid, met de bedoeling om kennis te bundelen over dit vakgebied.

## Operatie Comptabel Bestel

Volstrekt terecht leggen Paul Kop en Hans van de Wielen in het hoofdstuk 'Ontwikkeling van de auditfunctie bij de Rijksoverheid' de nadruk op de herontdekking van de parlementaire controle die leidde tot het als het ware afdwingen van de Operatie Comptabel Bestel, door de Vaste Commissie voor de Rijksuitgaven, zij het dat deze Commissie daartoe geprikkeld werd door de Algemene Rekenkamer.

Daardoor kwam het tot goedkeurende accountantsverklaringen bij alle departementale jaarrekeningen. Er ontstond aandacht voor de prestaties van de overheid waardoor er steeds meer niet-financiële informatie in verantwoordingen terecht kwam. Een nieuwe behoefte aan assurance vloeide daaruit voort en er kwam meer en uitdrukkelijker aandacht voor de bedrijfsvoering. De accountant kreeg een rol in het uitspreken van een oordeel over die bedrijfsvoering. Dit vereiste andere deskundigheden om te voorzien in deze nieuwe behoefte aan assurance. Dit vormde de aanleiding om accountantsdiensten om te vormen tot brede auditdiensten. De cirkel is om nog een andere reden rond, want in het kader van de Operatie Comptabel Bestel heeft destijds in de commissie Peschar bezinning plaats gevonden over de vraag of één grote Interne Accountantsdienst voor de Rijksoverheid als geheel overweging verdiende. Om allerlei redenen is dat er toen niet van gekomen. Hoewel er ook nu andermaal andere aspecten spelen, is het zeker niet zonder betekenis dat de multidisciplinariteit die de brede auditdienst met zich mee brengt, een extra probleem van aan kleinschaligheid klevende nadelen heeft onthuld.

Inmiddels wordt opnieuw nagedacht over samenvoeging, teneinde onder andere aan die nadelen het hoofd te kunnen bieden. Een bepaald niet ondergeschikt feit op de tijdlijn is het Interdepartementaal Beleids Onderzoek Regeldruk en Controletoeren. Belangrijk daarbij was de aanbeveling om ieder zijn of haar rol

zo zuiver mogelijk te laten spelen; managers zowel als auditors. Ook vanuit het besef dat risico's moeten worden gemanaged en niet per definitie volstrekt moeten worden uitgesloten, althans niet tegen elke prijs. Erkend werd dat de uitkomst van een batenlastenanalyse zou kunnen zijn dat een risico beter maar kan worden genomen. Daarover moet dan wel accountability worden betracht ofwel verantwoording worden afgelegd. Uitdrukkelijk door degene die de betrokken beslissing heeft genomen en niet later pas door de accountant in zijn rapport als een bevinding, of in zijn verklaring als een bedenking.

### APK-keuring

Jeroen van Wingerde en Anneke van Zanen komen daar in het hoofdstuk 'Het controlebestel van het Rijk: nog steeds een passende jas?' op terug als zij een soort APK-keuring van het controlebestel uitvoeren. Zij citeren de werkgroep IBO Regeldruk en Controletoren instemmend met een viertal verbeterpunten die betrekking hebben op het alomvattend verantwoording afleggen, controle op performance reporting, afstemming tussen verschillende controleurs en controlenormen tijdens verandering. Daarbij komt het in control statement met betrekking tot de rechtmatigheid prominent naar voren en wordt gewezen op de problematiek die verbonden is aan de in redelijkheid te vorderen beheersbaarheid tijdens overgangssituaties.

Fred van Hemert, Erik de Hoog en Wim Pronk kijken in het hoofdstuk 'Auditfunctie bij het Rijk vandaag de dag' naar twee filialen van het concern IODAD waar tijdens de verbouwing de verkoop gewoon door gaat. Maar die filialen staan, om de beeldspraak voort te zetten, in verschillende soorten wijken en dus zijn de verbouwingsplannen niet bij beide hetzelfde. Bij OCW werd welbewust gekozen voor het organisatorisch gescheiden laten optrekken van certificering enerzijds (financial audit) en onderzoek anderzijds (operational audit).

Het wordt echter zeer wel denkbaar geacht dat samenwerking tussen specialisten op projectniveau succesvol is, daarvan zijn voorbeelden voorhanden, naar ik begrijp. Bij SZW werd, even weloverwogen, besloten om multidisciplinaire teams in te richten, waarin alle specialismen voorkomen. De suggestie dat multidisciplinair organiseren tot een geïntegreerde aanpak van de controle zal leiden, wordt echter nog niet zonder meer door de ervaringen bij SZW bevestigd. Daarvoor zal nog meer tijd nodig zijn.

### Brede auditdienst

Het omvormen van een klassieke interne accountantsdienst in een brede auditdienst vereist aanpassingen in de personele sfeer, zowel in termen van beschikbare deskundigheden als in termen van benadering van cliënten, attitudewijzigingen dus. Tevens stelt dit eisen aan de typen managers die je daarvoor nodig hebt. Het leiden van een professionele organisatie is al niet eenvoudig, zowel op top- als op middenmanagementniveau, maar het leiden van een multidisciplinaire professionele organisatie is nog een slag ingewikkelder. Laurens Driessen, Debbie van Ilpenhof en René van Zandwijk hebben zich in het hoofdstuk 'Hrm-beleid in relatie tot de audit-

functie' gebogen over de problematiek van een aangepast hrm-beleid en daarbij met name hun licht opgestoken bij VWS en Justitie. Bij deze departementen waren de directeuren P&O voorheen directeur bij een DAD. Zij constateren dat de transitie langzaam verloopt, dat de controlegerichtheid de adviesgerichtheid nog steeds domineert en dat op zeker gaan en risico mijden ofwel duikgedrag, zich nog regelmatig voordoet.

Daardoor wordt het veranderen van het imago van de auditdienst die naar de gehele managementcyclus wil kijken, nog bemoeilijkt. Dit lijkt ook van invloed te zijn op keuzen van managers voor externe adviseurs in plaats van de eigen auditdienst. Dit terwijl die laatsten ten aanzien van 'knowing the business' toch een duidelijke voorsprong hebben. Soms is dat weliswaar ook een nadeel omdat dit kan leiden tot 'bedrijfsblindheid' en dat kan dan soms ook een goede reden zijn om extern te gaan.

Maar niet alle gemaakte keuzen laten zich van daaruit verklaren. Geïntegreerde audits brengen niet automatisch met zich mee dat ook gestreefd moet worden naar geïntegreerde auditors. De dienst moet breed zijn, niet de professionals. Bedacht moet worden dat de breedte gevolgen kan hebben voor de diepgang. Kruisbestuiving tussen de primaire processen in de lijn en de auditdienst in de staf (ook wel de Shell-formule genoemd) komt nog onvoldoende voor. De auditdienst kan een rol vervullen als kweekvijver in departementale management development-programma's. Dual loopbaanbeleid dat het ook mogelijk maakt om binnen de auditdienst carrière te maken als specialist en niet alleen via de hiërarchie, is nog onvoldoende ontwikkeld.

### Toegevoegde waarde

Margrethe Bergkamp en Roos Kalker hebben in het hoofdstuk 'De toegevoegde waarde van de auditfunctie' de opvattingen gepeild van de pSG's van OCW en BZK. Een vraag is dan: kan de auditfunctie deel uitmaken van de managementcyclus of is het beter dat die daarbuiten staat? Een andere vraag is of de audits uitsluitend achteraf naar de uitkomsten moeten kijken of kan ook reeds in eerdere fasen van de managementcyclus woorden geoordeeld en adviezen worden gegeven?

Distantie wordt, naar blijkt, van belang geacht, evenals inzet van de deskundigheid van de auditdienst ten behoeve van alle fasen van de managementcyclus. Helpen verbeteren kan niet gemist worden. Ook de opvattingen van de auditors over de zachtere managementaspecten kunnen nuttig zijn, al is het duidelijk dat het vinden van de juiste manier van overdracht van dergelijke opvattingen nog nadere bezinning vereist. Beheerste nieuwsgierigheid en assertiviteit worden als belangrijke eigenschappen van auditors genoemd.

Meerdere van de voorafgaande auteurs stellen vast dat de vraag of de auditfunctie rijksbreed vorm kan worden gegeven, met open vizier en zonder vooringenomenheid moet worden gezien. Guido Vleugels gaat in het hoofdstuk 'De auditfunctie bij provincies en gemeenten' in op de overeenkomsten en verschillen tussen de auditfunctie bij de lagere overheden enerzijds en de Rijksoverheid anderzijds. Met name het ook door andere auteurs



reeds aangeroerde punt van de bij de Rijksoverheid in opkomst zijnde in control statements, die bij de lagere overheden nog wel even op zich zullen laten wachten, springt er in zijn artikel uit. Jan Pieter Lingen besluit het eerste deel met de bijdrage 'De auditfunctie en de Europese Unie'. Dit hoofdstuk geeft inzicht in de situatie op Europees niveau. Hij zet uiteen hoe het in Brussel en Luxemburg toegaat en geeft tevens aan hoe de situaties met betrekking tot de taken en bevoegdheden binnen het controlebestel in de individuele lidstaten en meer in het bijzonder in Nederland, op die bij de Europese Unie aansluiten.

### Integrated auditing

Ronald de Ruiter bijt het spits af van het thematisch gedeelte van het boek, met het hoofdstuk 'Het nut van "integrated auditing" in het publieke domein'. Na de erkenning dat de financiële verslaggeving niet anders is dan de weerslag van de beleidsvoering en de bedrijfsvoering binnen het openbaar bestuur, is de conclusie dat deze in samenhang beheerst en gemanaged moeten worden, voor de hand liggend.

Niet vergeten mag worden dat de financial audit een zelfstandige betekenis heeft in het kader van het budgetrecht van de volksvertegenwoordiging, daarom is die taak ook wettelijk vastgelegd.

Echter, de managementondersteunende rol van een interne accountantsdienst omvat in het licht van het vorenstaande meer en dat is tot uitdrukking gebracht door de verbreding van de auditfunctie en de omvorming in een auditdienst met een multidisciplinaire benadering van haar taak. Daarbij komen doeltreffendheid van het beleid, doelmatigheid van de bedrijfsvoering, rechtmatigheid van de transacties en voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik in samenhang aan de orde.

Vertrekkend vanuit een geïntegreerde risicoanalyse is dan het ideaal om tot een optimale integratie te komen tussen de jaarrekeningcontrole en de overige werkzaamheden van de interne auditdienst, door een vorm van samenwerking tussen de auditdisciplines financial, operational en IT-audit. Een zoveel mogelijk geïntegreerd oordeel met daarbij behorende adviezen, helpen de manager beter bij het blijvend beheersen van de beleids- en bedrijfsvoering. Idealen kunnen zelden volledig worden gerealiseerd en ook hier is dat het geval. De Ruiter beziet waar de integratiemogelijkheden tussen de certificerende en de onderzoekende functie liggen en waar ze hun grenzen vinden.

### Risicomanagement

Debbie van Ilpenhof is de auteur van het hoofdstuk 'Risicomanagement vanuit auditperspectief'. Zij ziet drie wijzen waarop de auditor met het risicomanagement in aanraking kan komen. In het kader van de adviesfunctie kan de auditor de rol van facilitator ten behoeve van het management dat een risicoanalyse wil uitvoeren, vervullen. In het kader van de onderzoekspraktijk zal de auditor het risicomanagement tegenkomen als hij het management control-systeem en de daarin opgenomen complexe set van beheersmaatregelen beoordeelt. Tenslotte benut de auditor de techniek van de risicoanalyse voor eigen doeleinden als hij zijn audits programmeert en ontwerpt.

Hiervoor maakte ik al melding van de in het kader van VBTB toegevoegde belangstelling voor en de betekenis van niet-financiële informatie. De controle en met name de controleerbaarheid daarvan, is het aandachtsveld van Gert-Jan de Jager geweest in het hoofdstuk 'De controle van niet-financiële informatie'. De eisen waaraan beleidsinformatie overeenkomstig de Regeling Prestatiegegevens en Evaluatieonderzoek Rijksoverheid 2006 moet voldoen, worden door hem aangegeven en van commentaar voorzien. Het gaat dan om ordelijke, controleerbare en deugdelijke totstandkoming, verplichte bronvermelding en niet-strijdigheid met de financiële informatie, waarbij een kennelijk materieel onjuiste voorstelling van zaken de uiteindelijke lakmoesproef vormt. Een dergelijke benadering is aan de orde bij de controle van de bedrijfsvoeringsparagraaf. De wijze van benadering van deze controle blijkt tussen de verschillende auditdiensten te variëren. Het onderwerp bevindt zich nog in een ontwikkelingsstadium.

### Single audit

De wenselijkheid van single audit en zo mogelijk single information staat al sinds meer dan twintig jaar op de agenda. Hans Timmers laat in het hoofdstuk 'Toezicht met single information en single audit' zijn licht schijnen over de hiermee verbonden problematiek. Het is derhalve niet verwonderlijk dat hij ook melding moet maken van versturende factoren. De specifieke informatiebehoefte van een subsidiegever laat zich niet altijd eenvoudig voegen in de gemiddelde informatiebehoefte van de stakeholders die het tezamen met een multi purpose-verslag moeten doen. Timmers stelt de geschiktheid van het toezichtinstrument accountantsverklaring aan de orde. Tevens komt hij dan met de automatische consequentie, te weten het controleprotocol. Ook het reviewbeleid, dat zo lang een punt van discussie vormde, komt naar voren. De in de laatste jaren aangebrachte aanpassingen in het eisenpakket van de Rijksoverheid neemt hij onder de loep. Wanneer hij zijn blik richt op de toekomst van single information en single audit introduceert hij bovendien het fenomeen single review, om af te sluiten met voorstellen voor maatregelen ter verbetering van de uitvoering in de praktijk, zowel voor de instelling accountants als voor IODAD.

### Automatisering

Niemand van ons kan zich nog voorstellen hoe het was zonder computers. Het is zelfs de vraag of we ons er wel voldoende van bewust zijn waar en hoe de computer een factor vormt van ons dagelijks leven. Dat raakt de auditfunctie natuurlijk ook. Thea Gerritse laat in het hoofdstuk 'IT-ontwikkelingen en de IT-auditfunctie' zien hoe de audit van automatisering en geautomatiseerde processen zich heeft verbreed en complexer is geworden. Zij brengt dat in verbinding met de veranderde behoefte van managers aan ondersteuning bij het in control komen en blijven en daaruit vloeit voort dat de samenwerking tussen IT-auditors en accountants mee moet veranderen.

De risico's veranderen met de voortschrijding van de techniek van karakter en nemen in aantal toe. Daardoor beginnen zich binnen het vakgebied van de IT-auditor specialisaties te ontwikke-

len, enerzijds gericht op technologische ontwikkelingen en anderzijds op functionele processen. De mate waarin informatie-technologie een integraal onderdeel uitmaakt van bedrijfsprocessen maakt een steeds intensievere samenwerking tussen accountants en IT-auditors noodzakelijk. Dit ontwikkelt zich haast als vanzelf naar een geïntegreerde audit. Actuele nieuwe uitdagingen voor IT-auditors worden gevonden in interdepartementale dan wel bovendepartementale projecten. De toekomst zal een intensivering van die dynamiek te zien geven. Daardoor zal verandering als zodanig een risicofactor voor het management worden en zal de auditor op de beheersing van die risico's gerichte 'change-oriented audits' moeten gaan uitvoeren.

### Internationale ontwikkelingen

Martin Dees, Paul Neelissen en Robert Tjon Tsoe Jin hebben de blik over de grenzen geworpen in het hoofdstuk 'Internationale ontwikkelingen in het auditvak'. Zo heeft INTOSAI, vertrekkend vanuit de toenemende aandacht voor public governance, het COSO framework nader toegespitst op de publieke sector door opname van elementen als ordelijk, ethisch en zuinig handelen, maar ook door het vervullen van accountabilityverplichtingen en het beschermen van hulpbronnen tegen verlies, misbruik en schade. De auteurs vestigen de aandacht op het beschikbaar komen van internationale stelsels van richtlijnen voor verslaggeving zoals IPSAS vanuit IFAC. Voor IT zijn dat naast CobiT vanuit ISACA, ook nog een reeks andere. Voor internal audit mag dan het Professional Practices Framework vanuit het IIA niet onvermeld blijven en voor de externe controle kan verwezen worden naar de INTOSAI Auditing Standards. De aandacht voor duurzaamheidsverslaggeving is in de publieke sector nog bescheiden, maar niettemin aan het opkomen.

Hiervóór maakten Bergkamp en Kalker reeds melding van de belangstelling van het departementaal management voor uitspraken van auditors over soft controls. Marty van den Nieuwelaar heeft de handschoen in dit opzicht opgepakt en het hoofdstuk 'Auditing soft controls' gewijd aan de audit van soft controls. Hij ontwikkelt een werkdefinitie van soft controls, die als volgt luidt: een soft control is een interventie die in haar werking invloed uitoefent op het individuele of collectieve bewustzijn van management en medewerkers, hetgeen tot uiting komt in het door de organisatie gewenste gedrag.

Het organiseren van verplichte voortgezette educatie over de nieuwe Verordening Gedrags Code door het NIVRA-bestuur is een voorbeeld van een soft control. Gebruikmakend van de metafoor van een onderzoeker van de relatie tussen verschillende eco-systemen van een atol in de Stille Zuidzee, zet hij het iteratieve proces van de audit van soft controls uiteen. Ten slotte geeft hij indicaties voor de bijzondere eisen die aan de auditor die zich op dit terrein begeeft, moeten worden gesteld.

### Integriteitsaudit

Frida Caspers en Joan Tjin a Tsoi hebben in het hoofdstuk 'Integriteitsaudits' een trendy thema ter hand genomen. Inbreuken op de integriteit kunnen het vertrouwen in de overheid

schaden of doen wankelen. De daaruit voortvloeiende risico's dienen te worden beheerst. Integriteitsbeleid voeren vormt een verplichting voor het ambtelijk management sinds 1 maart 2006.

Integriteitsbeleid kent een viertal ontwikkelingsstadia. In de fasen 1. Bewustwording en 2. Implementatie is voor de auditdienst nauwelijks anders dan een adviesrol weggelegd. Pas in fase 3. Borging en 4. Evaluatie, kan op zinvolle wijze een audit worden uitgevoerd. Interessant is het gedeelte waar de auteurs een doorkijkje geven naar dilemma's waar de auditor mee te maken kan krijgen. Bijvoorbeeld met betrekking tot meldingsplichtige waarnemingen, alsmede de valkuilen waarin de auditor terecht kan komen, zoals onzuiverheden in het normenkader of in de opdrachtverstrekking.

Ten slotte tackelt Martine de Zeeuw het onderwerp 'Ketenaudits: de bijdrage van de auditor aan ketenbeheersing'. Kenmerkend voor een keten is dat het ketenproces als het ware door meerdere zelfstandige organisaties heen loopt, die elk hun eigen bestaansrecht, doel, cultuur, structuur en informatiesystemen hebben. Dat op zichzelf leidt tot specifieke risico's.

De beheersing van de risico's voortvloeiend uit het bestaan van die keten is de verantwoordelijkheid en vooral ook het belang van alle ketenpartners, onverlet de aanwezigheid van wat de auteur de ketenregisseur noemt. Een daarop gerichte audit is dus belangrijk nu er steeds vaker ketens voor komen, zoals bijvoorbeeld de Toelagentoekenning door de Belastingdienst, namens meerdere departementen. De auteur geeft schetsmatig inzicht in de methodologie van zo'n audit.

De redactie van dit boek, Erik Baaijens, Laurens Driessen, Thea Gerritse, Marsha Hamilton, Judith Jeurissen, Martine Koedijk en Arjan Vos, is er in geslaagd een interessante 'tour d'horizon' van het werkgebied van de overheidsauditor tot stand te brengen. Natuurlijk is het een momentopname en geven ontwikkelingen uit het verleden en waarnemingen uit het heden geen garantie voor het uitkomen van de voorspellingen over de toekomst. Maar een kritische beschouwing mag toch wel tot de conclusie leiden, dat de voorspellingen die zijn gedaan, de kwalificatie 'wise guess' met de nadruk op 'wise' zeker verdienen. □



Aad Bac is hoogleraar Accountancy aan de Universiteit van Tilburg.



# Vijf manieren van kijken naar veranderen

Rondom het woord 'veranderen' bestaat nogal wat begripsverwarring. Er worden aanpakken, benaderingen en strategieën gesuggereerd waar werelden van verschil tussen liggen in de achterliggende overtuigingen, veronderstellingen en opvattingen. In dit artikel worden vijf families van denken over veranderen beschreven. Tezamen vormen zij een theorie die vervolgens vier toepassingsgebieden kent.

Prof.dr. L. de Caluwé

Er zijn vijf manieren van denken over veranderen die ieder een eigen kleurenlabel hebben (zie tabel 1). Toch zijn de kleuren het minst belangrijke als het gaat om het denken over veranderen: het gaat om contrasterende overtuigingen over veranderen (geloofssystemen), niet over verfpigmenten of lichtgolflengte. De lettergreep 'druk' in de termen die gebruikt worden om de verschillende manieren van veranderen aan te duiden, verwijst naar het streven van veranderaars om toch min of meer planmatig te werk te gaan, ook al laat je alles – doelbewust – op zijn beloop. Je wilt immers iets kunnen voorspellen, beredeneren of beïnvloeden. Dat gaat per kleur overigens zeer verschillend.



## Geeldrukdenken

Geeldrukdenken is gebaseerd op socio-politieke opvattingen over organiseren, sturen en veranderen, waarbij belangen, conflicten, macht, posities een belangrijke rol spelen. Het veronderstelt dat veranderingen niet tot stand komen als ze niet gesteund, gelegitimeerd of gesanctioneerd worden door een coalitie van machthebbers, opinieleiders of krachtige persoonlijkheden. Draagvlak creëren, belangen bundelen, win-winsituaties scheppen, zijn favoriete manieren van doen. Geeldrukdenkers zijn vaak te herkennen aan het volgende spraakgebruik: achterbannen, comités, mandaten, pettenprobleem, gezichtsverlies, agenda's, en dergelijke. Ze geloven dat iedereen handelt uit eigenbelang, dat er altijd verborgen agenda's zijn. Dat het niet zozeer uitmaakt wat iemand zegt, maar wie het zegt. En niet om wat je kent, maar wie je kent. De machtigen moeten zich achter een bepaalde verandering scharen (een compromis waarschijnlijk), anders lijdt de verandering schipbreuk.



## Blauwdrukdenken

Blauwdrukdenken is gebaseerd op het wetenschappelijk en rationeel optimaliseren van processen.

Hierbij worden de deugden van efficiënt organiseren, van gedetailleerde specificaties en planning en control onderstreept. De wijze van benadering is rationeel (planning) en empirisch (kenngetallen). Eerst denken (definiëren en ontwerpen) en daarna doen (implementeren of uitrollen) is het adagium. Het resultaat wordt van tevoren bepaald, evenals de weg ernaartoe: van A naar B. Favoriete denkmodellen zijn stappenplannen, handboeken en richtlijnen. Meten is weten; gokken is dokken en gissen is missen. Afspraak is afspraak; geen geld, geen Zwitsers. Het geloof is dat de wereld maakbaar, beheersbaar, planbaar en kenbaar is. Wat niet meetbaar is, doet er eigenlijk niet toe. De boeken, plannen en presentaties zien er hier dan ook altijd erg zakelijk, consistent en transparant uit. Er is een buitengewoon heilig geloof in de alwetendheid van experts en de empirische wetenschappen: is dat bewezen of aangetoond?



## Rooddrukdenken

Rooddrukdenken vindt zijn grondslag in de aandacht voor 'human relations'. Hoe kun je mensen motive-

ren? Wat is effectieve menselijke communicatie? Hoe kun je het beste uit mensen halen? En hoe kun je mensen ontwikkelen? Favoriete manieren van doen zijn het belonen en prikkelen van mensen alsmede het bevorderen van een 'wij-gevoel' en cohesie en binding van mensen met de organisatie. Mensen willen ergens bij horen, willen een gevoel van saamhorigheid hebben: daarom worden goede communicatie, goed samenwerken en teambuil-



**Dingen/mensen zullen veranderen, als u:**

**Geeldruk**



- belangen bij elkaar kunt brengen
- ze kunt overhalen tot het innemen van (bepaalde) standpunten/meningen
- win-winsituaties kunt creëren/coalities vormen
- de voordelen kunt laten zien van bepaalde opvattingen (macht, status, invloed)
- de neuzen kunt richten van de mensen die 'er toe doen'
- ze in een onderhandelingsproces kunt krijgen

**Blauwdruk**



- van tevoren een duidelijk resultaat/doel formuleert
- een goed stappenplan maakt van A naar B
- keuzen baseert op inhoudelijke expertise en empirische bewijzen
- de stappen goed monitort en op basis daarvan bijstuurt
- alles zoveel mogelijk stabiel houdt en beheerst
- de omgevingscomplexiteit zoveel mogelijk reduceert

**Rooddruk**



- ze op de juiste manier prikkelt en motiveert
- het voor mensen aangenaam maakt (sociale settings)
- geavanceerde hrm-instrumenten inzet voor belonen, motiveren, promoveren, status
- ze aandacht, respect, vertrouwen en erkenning geeft
- ze iets teruggeeft voor wat zij u geven

**Groendruk**



- ze bewust maakt van nieuwe zienswijzen/eigen tekortkomingen (bewust onbekwaam)
- ze kunt motiveren om nieuwe dingen te zien/te leren/te kunnen
- ze in staat stelt eigen leerdoelen te stellen en het eigen leerproces mee vorm te geven
- geschikte (gezamenlijke) leersituaties kunt creëren
- ze helpt groeien

**Witdruk**



- aansluit op de 'natuurlijke weg', de 'roeping' van mensen zelf
- ruimte biedt voor de eigen energie, inspiratie en kracht van mensen
- dynamiek/complexiteit wilt duiden en kunt zien waar 'de tijd rijp voor is'
- eventuele blokkades wegneemt en conflicten optimaliseert
- betekenis toevoegt aan de processen waar mensen in zitten
- symbolen en rituelen gebruikt

Tabel 1. Veronderstellingen achter de vijf manieren van denken

ding gezien als nastrevenswaardige deugden.

Het geloof is dat veranderingen alleen kunnen plaatsvinden in persoonlijke, open en respectvolle conversaties. En daarbij steun, erkenning, perspectief en respect aan mensen geven. Een tevreden medewerker is een productieve medewerker. De verandering moet aangenaam en leuk zijn. Wij zetten er samen de schouders onder.



**Groendrukdenken**

Groendrukdenken is gebaseerd op 'action learning', organisatieontwikkeling en de lerende organisatie. Veranderen en leren betekenen zo ongeveer hetzelfde: als je leert, verander je. En als je verandert, leer je. Het gaat dan om het eigen maken van nieuwe vermogens, om je aan te

passen aan veranderde omstandigheden of het bewust worden van je eigen manieren van kijken.

Als mensen 'bewust onbekwaam' worden, zien ze wat ze nog niet weten of kunnen en zijn ze gemotiveerd om daarin te investeren. Dat kan door het werken met twee veranderingsbenaderingen: spiegels en vensters. Spiegels staan voor het goed naar jezelf kijken, bij voorkeur door de ogen van anderen (door feedback, coaching, intervisie). Vensters staan voor nieuwe vergezichten zodat je kunt zien dat dingen heel anders kunnen gaan (goede voorbeelden, rolmodellen, stages, bezoeken brengen). Leren en veranderen doe je in het werk en samen met anderen. Maar reflectie en tijdelijk vertragen (stil staan bij wat er gebeurt of is gebeurd) is altijd nodig. Hiervoor is veiligheid nodig, zodat mensen durven open te staan voor andere ideeën of inzichten van anderen. Je mag en moet van fouten leren. Alles kan immers altijd beter.



**Witdrukdenken**

Witdrukdenken is ontstaan als een reactie op het deterministische, mechanistische en lineaire wereldbeeld dat is afgeleid van Newton. De chaostheorie draait om levende complexe systemen met een beperkte voorspelbaarheid. Zelforganisatie, betekenisgeving en wilsvorming zijn centrale begrippen. Verandering vindt autonoom plaats: alles stroomt altijd. Beïnvloeding is slechts beperkt mogelijk. Mensen komen in actie op grond van hun drijfveren en ze stellen zichzelf open voor verandering. Niet omdat het moet of zo hoort, maar omdat men dat wil, er klaar voor is en de tijd is rijp. Interventies waar men in gelooft zijn gebaseerd op intensieve interactie en betekenisgeving. Het gaat om het begrijpen en leren omgaan met dilemma's en paradoxen, met patronen, complexiteit, onzekerheid en onvoorspelbaarheid. Dan moet het weten van binnenuit komen. Witdrukdenkers zijn zelfbewuste actoren (daders) die weten wat ze willen. Ze zijn nauwelijks te beïnvloeden. Tenzij ze dat zelf willen natuurlijk. Ze zijn creatief, innovatief, maar ook grillig.

**Gelijkwaardige manieren van denken**

De kleuren zijn in onze ogen gelijkwaardig. De ene kleur is niet superieur aan de andere. Ze kunnen namelijk alle vijf zeer effectief zijn. Ze hebben bovendien allemaal fraaie idealen. En als u kundig en functioneel met een kleur aan de slag gaat kunt u dingen bereiken. Maar ze kunnen ook disfunctioneel zijn. Dat betekent ook dat er per kleur verschillende definities zijn over succes of effectiviteit. Wat men in de gedachtegang van de ene kleur een succes noemt, is in de ogen van een andere juist geen succes. Er is, met andere woorden, geen gemeenschappelijk kader waarmee verschillende begrippenapparaten met elkaar gemeten of vergeleken kunnen worden. Gele veranderaars waarderen bijvoorbeeld dat men elkaar heeft kunnen vinden in een compromis. En rode veranderaars dat mensen zich gerespecteerd voelen en dat er een goede sfeer is. Beide (succes-)criteria zijn voor blauwdrukdenkers hooguit bijzaken als het gaat om succes.



## Vier toepassingsgebieden

Wat kunt u nu met dit inzicht in deze vijf manieren van denken? We hebben in de loop der jaren vier toepassingsgebieden ontwikkeld voor de kleurentheorie. Dat zijn:

- kijken naar organisaties;
- aanpakken van verandering;
- opereren als veranderaar;
- communiceren over veranderingen.

### • *Kijken naar organisaties*

In elke organisatie en zelfs op elke afdeling of in elk team zijn de kleuren wel terug te vinden. In processen, in de wijze van leidinggeven, in de samenwerking, in veranderaanpakken, in gewenste uitkomsten of in idealen. De kleuren kunnen een prachtig hulpmiddel zijn bij het diagnosticeren van delen van organisaties of van hele organisaties. De kleuren verschaffen de taal om bijvoorbeeld te zeggen: 'De dominante spelregels hier zijn vooral groen', of: 'Ik hoor hier nu nooit eens rode oplossin-

gen, ze begrijpen en er mee leren omgaan. Anders haalt u meer conflicten en tegenstellingen binnen wat leidt tot stagnatie en miscommunicatie: 'Het lijkt wel alsof hij van een andere planeet afkomt', of: 'Dat gaat echt niet werken', of: 'Zij begrijpen er helemaal niets van'.

### • *Aanpakken van verandering*

Alle kleuren hebben zo hun sterke kanten. Dat betekent dat sommige aanpakken beter passen bij bepaalde typen veranderingen. Een gebouw neerzetten kunt u beter blauw aanpakken. Een organisatiestructuur of een opleidingsplan maken ook. Als u echter een goede sfeer wilt creëren, hebt u meer aan een rode aanpak. Wilt u mensen klantgericht leren kijken en handelen, dan ligt een leergeoriënteerde benadering meer voor de hand.

Aanpakken passen ook vaak bij mensen. Zij grijpen naar hun favoriete benaderingswijze, ongeacht het type verandering of de context waarin die plaatsvindt. En soms zullen in een bepaalde context alleen bepaalde aanpakken geaccepteerd worden, omdat

men de alternatieve benaderingen niet ziet en die zal afwijzen.

Soms moet u aanpakken combineren. In één veranderingstraject kunnen dan verschillende kleuren voorkomen: onderhandelen over het benodigde budget (geel); een plan maken (blauw), communiceren met de doelgroep (rood), coachen van anderen (groen) en ruimte scheppen (wit). We geloven echter dat één kleur de hoofdbenade-

ring moet zijn, omdat anders in de (meta-)communicatie geen heldere boodschap gecommuniceerd kan worden.

### • *Opereren als veranderaar*

Veranderaars hebben net als alle andere mensen dominant gedrag. Niet iedereen heeft alles in huis. U bent sterk in bepaalde kleuren, zwak in andere. U hebt voorkeuren en allergieën. Maar het is wel mogelijk, gegeven een dominante kleur, om in andere kleuren te leren kijken en ze te begrijpen. En om in die kleuren eenvoudige interventies te doen. Maar om in andere kleuren te interveniëren in de daarbij behorende stijl, achterliggende inzichten en geloofwaardigheid is volgens ons nagenoeg onmogelijk. We adviseren dan ook om uzelf op dit punt goed te (leren) kennen en om goed te weten wanneer wat er gevraagd wordt niet (meer) past bij uw competenties en sterkten. Of juist wel natuurlijk.

### • *Communiceren over veranderingen*

Het is heerlijk als u aan een half woord genoeg hebt, als een collega goed bij u aansluit, als u op dezelfde manier naar de wereld kijkt. U kunt snel aan de slag, zit op één lijn en u hebt hetzelfde

**Geeldrukdenkers zijn te herkennen aan termen als: achterbannen, comités, mandaten, pettenprobleem, gezichtsverlies, agenda's. Ze geloven dat iedereen handelt uit eigenbelang, dat er altijd verborgen agenda's zijn**

gen', of: 'De managementstijl is erg blauw'. Als een veranderaar zich bewust is van veranderkleuren, wordt hij gestimuleerd om meervoudig te kijken. Hij kan zich nog eens afvragen of het vanuit een andere kleur toch weer anders in elkaar zit. Hij zet dan steeds een andere bril op.

Sommige organisaties hebben van nature wel dominante kleuren. In door logistieke processen gevormde organisaties zien we vaak dominant blauw. Bij – echte – professionals veel groen. Bij het openbaar bestuur het onvermijdelijke geel. Eén van de grootste problemen is echter eenzijdigheid: té lang, té veel van alleen bepaalde kleuren. En dat wordt in alles bevestigd: andersdenken- de nieuwelingen of adviseurs worden geweerd. 'Die begrijpen ons niet', wordt er dan gezegd.

Onze gedachte is dat organisaties juist meerkleurigheid moeten zoeken: de ideale, op lange termijn gerichte, gezonde organisatie heeft alle kleuren in zich in een dynamisch evenwicht. Daarmee haal je ook alle tegenstellingen, conflicten en paradoxen tussen de kleuren binnen. U moet dan leren omgaan met die concurrerende werkelijkheden die elk van de kleuren met zich meebrengt. Dat vermogen moet dan collectief zijn: men moet de dilemma's

beeld voor ogen. Maar juist deze knusheid kan eenzijdigheid versterken. Het alternatief is uw eigen onzekerheid organiseren door mensen erbij te betrekken die juist anders kijken, denken en doen. Dat levert op zich weer mogelijke nadelen op: spraakverwarring, stroefheid, conflicten en defensief gedrag. De kunst is om met andersdenkenden om te gaan als een uitdaging en als een vorm van kaderverruiming.

De kleurentheorie is een niet-bedreigende manier om verschillende overtuigingen en geloofssystemen op tafel te krijgen en bespreekbaar te maken. De theorie depersonificeert: het is niet zo dat Jan niet deugt. Jan komt van de blauwe planeet, daar denken ze zo en dat is soms wel handig. U kunt dat vreemd vinden en moeilijk te begrijpen. Of iets wat niet bij u past. Maar u kunt er mild over worden en leren accepteren. Een mooi begrip voor dat proces vinden is 'de plek der moeite': het kost moeite om andere overtuigingen te begrijpen, ook die van uzelf. En het is tegelijk de moeite waard om deze plek op te zoeken en er tijd aan te besteden.

#### Vereenvoudiging

We hebben een intelligente vereenvoudiging van de werkelijkheid gemaakt. Die probeert niet de werkelijkheid te beschrijven in termen van: het is waar of het is onwaar. Maar die maakt de

werkelijkheid hanteerbaar, vanwege nieuwe taal en nieuwe labels. Met die nieuwe taal en labels kunnen we de werkelijkheid beter doorgronden en de complexiteit ervan beter doorzien. En kunnen veranderaars beter en meer betekenisvol met elkaar over veranderen praten. □



Léon de Caluwé is senior partner bij Twynstra Gudde in Amersfoort en hoogleraar aan de Vrije Universiteit in Amsterdam. Het artikel is een summier samenvatting van een deel van het boek: *Leren veranderen. Een handboek voor de veranderkundige* (tweede geheel herziene editie) geschreven door Léon de Caluwé en Hans Vermaak (Kluwer, 2006). Contact of informatie: [lca@tg.nl](mailto:lca@tg.nl) of [www.decaluwe.nl](http://www.decaluwe.nl)

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](mailto:info@mas-online.nl)  
pj Postbus 1473  
3600 BL Maarssen

MAS

Streamers:

Meer dan de helft van de beursgegenoteerde ondernemingen zijn tegenwoordig apart verantwoordelijk af over zijn duurzame gedrag

'Het is niets anders dan fatsoenlijk ondernemen, en de Rabobank doet dat al jaren. Het zit in onze genen'

Experience Shows.

De integratie van het financiële en het maatschappelijke jaarverslag is de volgende stap

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](http://www.jeffersonwellsnl.nl)

JEFFERSON  
WELLS   
A Manpower Company

Internal Audit • Technology Risk • Tax • Finance & Accounting

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

# “Er zijn ook goede vijftigers”

Zet je een babyboomer naast iemand van de jongste generatie? En hoe leid je de samenwerking vervolgens in goede banen? Hebben we te maken met een generatieclash op de werkvloer? *Audit Magazine* en Robert Half organiseerden een rondetafelgesprek om het onderwerp uit te diepen. Aan de discussietafel zaten vertegenwoordigers van alle generaties en dat leverde interessante invalshoeken op. Tot een clash kwam het niet, hoewel de meningen soms aardig verdeeld waren.

## T. Putter

Het was Hein Pieter Okker van Robert Half gelukt een gezelschap collegae van verschillende generaties te verzamelen om ervaringen, denkbeelden en toekomstvisies te delen. Rode draad in de discussie: hoe kunnen we ervoor zorgen dat medewerkers van uiteenlopende generaties effectief met elkaar samenwerken. Effectief in de betekenis van kennis uitwisselen, goede communicatie en optimaal presteren.

Tevens kwam de vraag naar voren hoe medewerkers van een andere generatie aangestuurd dienen te worden (meestal jongere medewerkers voor de oudere managers) om ze ‘een goed gevoel’ te geven bij hun werk. En belangrijker nog, ze te behouden voor het bedrijf. Het blijkt dat managers geregeld worstelen met dat vraagstuk. Okker begon de ontbijtsessie met de presentatie van de resultaten van een onderzoek door Robert Half naar de eigenschappen die iedere afzonderlijke generatie toebehooren. In dit onderzoek worden vier generaties onderscheiden:

- **Veteranen.** Geboren voor 1946. Discipline, consistentie en respect voor regels en orde zijn kernwaarden voor deze generatie. Veteranen houden tevens graag zelf de controle in handen.
- **Babyboomers.** Geboren tussen 1946 en 1964. Zij hebben een open mind en zijn naarmate de leeftijd vordert, conservatiever geworden. Zij zijn optimistisch, loyaal en ambitieus en erg gericht op proces en output. Babyboomers hechten erg aan hun status, wat een voedingsbodem voor conflicten blijkt te zijn.
- **Generatie X.** Geboren tussen 1965 en 1975. Zij zijn individualistisch ingesteld en gaan resultaatgericht te werk. Deze generatie is niet gevoelig voor een langetermijn carrière, is doorgaans niet loyaal aan een bedrijf of aan statussymbolen en is erg bezig met de eigen rechten.



Illustratie: Roel Ottow

### Deelnemers aan de rondetafel discussie

- Sera Proper, Vereniging voor Arts & Auto
- Jacques Bogerd, Allianz
- Erik Boon, Ahold
- René Kleine, KPMG
- Laszlo Nagy, ConQuaestor / Audit Magazine
- Hein Pieter Okker, Robert Half International
- Leen Paape, Protiviti
- Rainer Steger, Berk IT Audit & Risk Management



Rainer Steger



Hein Pieter Okker



Erik Boon



Leen Paape

• *Generatie Y*. Dit zijn de twintigers van tegenwoordig. Zij zijn optimistisch, zelfbewust en beschikken over een groot sociaal plichtsbef. Hun wereld is erg groot en kent door internet en elektronische tools geen grenzen. Deze generatie medewerkers kan erg goed met het management overweg, zij verwachten dan wel de nodige flexibiliteit op de werkplek.

#### Hart voor de zaak

De omschrijvingen en typering klinken de discussiepartners bekend in de oren. Leen Paape, zelf babyboomer, ziet als docent

nog net babyboomer, vindt het maar niets dat de parate kennis bij de jongere generaties afneemt. Bogerd, ook docent, ziet dat Google en internet belangrijkere bronnen zijn dan studieboeken. “En daar ben ik als auditor fel op tegen. Je moet kennis toch ook in je hoofd hebben?” Hij krijgt direct repliek: “Ik ga toch niet een heel boek uit mijn hoofd leren, wat heb ik daar aan”, vraagt Proper zich af. “Ik vind het voldoende als je de basisprincipes beheerst, dat je weet waar je kennis kunt ophalen om het vervolgens in de praktijk te kunnen toepassen.”

Deze polemieken geeft goed het verschil in opvatting weer over de vraag hoe het dagelijks werk kan worden ingevuld. Jongeren zijn meer van een praktische hands-on-benadering. Steger vindt dat je wel met goede argumenten moet komen om de jongere generatie te laten zien dat het anders of beter kan. Daar staan zij best open voor, meent hij.

**“Ik ga toch niet een heel boek uit mijn hoofd leren, wat heb ik daar aan? Ik vind het voldoende als je de basisprincipes beheerst en weet waar je kennis kunt ophalen om het in de praktijk te kunnen toepassen”**

#### Mogelijk conflict

Geconstateerd kan worden dat er een mogelijk conflict schuilt in

en als ouder veel ‘leden’ van de generatie Y om zich heen. “Ze weten wat ze willen en hebben helder voor ogen hoe ze hun doel moeten bereiken. Zij hechten aan kwaliteit van leven, waarbij het werk niet noodzakelijkerwijs op de eerste plaats komt. Maar in het werk zetten zij zich in voor de zaak en dan bewonder ik de assertiviteit die zij uitdragen. Daar kan ik echt van genieten.” Daarmee is echter wel een heikel punt aangesneden: is de generatie Y nog wel betrokken bij en loyaal aan de werkgever? Volgens Rainer Steger (generatie X) kun je commitment niet opleggen. Hij merkt dat medewerkers van deze generatie gepikeerd zijn als zij merken dat anderen niet doorwerken waar zij dat wel doen. “Hart voor de zaak is oké, maar dan wel allemaal.” Sera Proper is de enige uit de generatie Y aan tafel en zij stelt dat deze generatie meer betrokken is bij het werk dat zij doet, en minder bij de werkgever. Betrokken of niet, Jacques Bogerd, de senior van het stel maar

de wijze waarop verschillende generaties aankijken tegen betrokkenheid en loyaliteit in relatie tot werkdruk. Hoe voorkom je dat er daadwerkelijk een conflict ontstaat dat leidt tot het vertrek van jonge krachten? Een zeer ongewenste ontwikkeling gezien de gespannen arbeidsmarkt. Het eensluidende antwoord is: “Je moet generatie X en zeker Y de juiste instrumenten geven om zich te ontwikkelen. Anders zijn ze echt snel vertrokken.” René Kleine, zelf qua leeftijd behorende tot generatie X maar zich meer verwant voelend met Y, ziet het in de praktijk. “We willen snel groeien en veel leren. Dat geldt zowel voor de werkvloer als voor de privéomgeving; we willen alles tegelijk. We willen het maximale eruit halen.” De oudere tafelenoten kijken toch enigszins jaloers naar dit levensmotto, waarbij de wereld geen grenzen lijkt te kennen. Als oudere generatie kun je daar nog veel van leren. Het is dus belangrijk ervoor te zorgen dat jongere medewerkers zich kunnen ontplooiën en plezier hebben in hun werk. Dan is de



Sera Proper



René Kleine



Jacques Bogerd



Laszlo Nagy

wijze waarop zij worden aangestuurd, veelal door babyboomers of door generatie X, van essentieel belang. Jacques Bogerd: “Wij als babyboomers hebben in de loop der jaren al veel ervaring opgedaan. We hebben goed werk geleverd maar wij hebben ook fouten gemaakt. Wij weten dus waar de hobbels en valkuilen liggen. We weten dus ook tegen welke problemen de generatie Y aanloopt wanneer zij ervoor kiezen hun eigen weg te gaan in hun werk. Kortom, wij kunnen hen goed begeleiden. Dat is anders voor managers van de X-generatie. Die beschikken nog niet over de nodige ervaring en kunnen zich dan ook moeilijk inleven in de gedachtewereld van generatie Y en kunnen ook moeilijk de gevolgen overzien. Organisaties zullen moeten investeren in de onderlinge relatie, want een goede aansturing en begeleiding blijft essentieel voor een succesvolle loopbaan.”

### Communicatie

Communicatie blijft een belangrijk aspect binnen de arbeidsverhoudingen, concludeert Hein Pieter Okker. Hoe kunnen we ervoor zorgen dat de communicatie van twee kanten soepel blijft verlopen. Volgens Laszlo Nagy begint goede communicatie op het moment dat nieuwe medewerkers worden binnengehaald. “Dan moet je transparant zijn en laten zien welke opdrachten zij krijgen. Dat ze regelmatig met ‘de poten in de modder moeten staan’. Je moet het niet te rooskleurig voorstellen, want dat schept verkeerde verwachtingen.” Hij oogst bijval. De branche kent een verloop van minstens 10 procent, waardoor veel kennis verloren gaat. We zouden ons moeten bezighouden met het binnenhouden van mensen, in plaats van met rekrutering, klinkt het. In dat licht vraagt Hein Pieter Okker het panel wat zij vindt van het streven van een bedrijf als Akzo om zittende managers af te rekenen op het feit dat zij in staat zijn geweest mensen op hun afdeling te laten doorgroeien. Leen Paape gelooft er niet veel van: “Je gaat niet zelf aan je eigen stoelpoten zagen, want dat is wel wat gevraagd wordt. Dat is tegennatuurlijk. Het is voor weinigen weggelegd om die stap te zetten.”

Als het initiatief van Akzo slaagt, dient het navolging te krijgen. Daar is iedereen het over eens. En in het verlengde daarvan pleit Paape voor het bespreekbaar maken van demotie en het flexibiliseren van het functiehuis. Volgens de jongere gesprekspartners

houden babyboomers elkaar de hand boven het hoofd. “Als iemand niet functioneert, wordt voor hem of haar een functie in de luwte gevonden, wordt de medewerker ‘geparkeerd’. Dat belemmert de doorstroming en verlamt de organisatie”, zo luidt het commentaar. Zij raken daarmee wel een gevoelige snaar want de babyboomer hecht aan status en zal niet snel instemmen met demotie. Overigens, de ouderen aan tafel breken een lans voor de ‘geparkeerde’ collega. “Ook wanneer deze niet meer in een belangrijke functie actief is, kan hij van waarde zijn voor een organisatie. Kijk alleen maar de kennis en ervaring”, stelt Bogerd. Waarop Sera Proper de show steelt met de opmerking: “Er zijn ook goede vijftigers.”

### Verfrissende instelling

Het is duidelijk, om medewerkers van jongere generaties vast te houden zul je als organisatie moeten investeren. En dat is lastig als het management wordt afgerekend op zaken als aandeelhouderswaarde en omzetcijfers. Ook wanneer de generatie X aan het roer komt te staan, krijgt zij te maken met de dynamiek van een groot bedrijf en zal het lastig zijn om van de gebaande paden af te wijken.

Toch ziet Erik Boon het minder somber in. Hij is van mening dat er daadwerkelijk iets gaat veranderen en dat de invloed van de verfrissende instelling van de generatie Y zich zal laten zien. “Wat we gaan terugzien is minder spanning op de werkvloer, een betere balans tussen het sociale leven en het werk, en meer vrijheid om eigen initiatieven te ontplooiën.” Hij krijgt steun van René Kleine. “Je ziet nu ook dat veel jonge professionals zelf een keuze maken voor een goede balans tussen werk en privéleven; zij beginnen voor zichzelf. Zij kunnen voor verfrissende ideeën zorgen.” □

De conclusie van de rondetafelgesprekken is kort en bondig.

Verschillende generaties kunnen goed met elkaar samenwerken, maar daar zal fors in geïnvesteerd moeten worden. Niet alleen met middelen, maar zeker ook met tijd, flexibiliteit en wederzijds begrip. En dat zal de jongere generaties wat eenvoudiger afgaan dan de oudere.

# Zie jij de eenvoud achter complexe opdrachten?

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

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

## **Auditors en senior auditors**

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

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

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

AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY





# Het lerend vermogen van een organisatie

Het lerend vermogen van een organisatie vaststellen: is dat alleen een kwestie van de goede vragen stellen?

Het antwoord op deze vraag lijkt misschien snel gegeven, maar er schuilt echter meer achter de vraag.

Het lerend vermogen van een organisatie op een onderbouwde en kwalitatief goede wijze meten is geen sinecure. Een conclusie die in ieder geval op basis van praktijkervaringen mag worden getrokken.

E. Piekaar RO EMIA en E. van der Looij RA\*

Dit artikel is gericht op het inleiden van het onderwerp lerend vermogen en de adviesrol die de auditor daarbij kan vervullen. Een mogelijk vervolgartikel wordt gewijd aan de verschillen die ontstaan als de auditor optreedt vanuit zijn specifieke auditrol. Het uiteindelijke doel van IIA-CPP is een aanzet te geven tot het ontwikkelen van een visie ten aanzien van het (meten van) het lerend vermogen en de verschillende rollen van de auditor hierbij. Dit om te komen tot een 'practise advisory' over dit onderwerp. Lezers die zich aangetrokken voelen tot dit onderwerp en graag een bijdrage willen leveren aan een vervolgartikel kunnen contact opnemen met IIA-CPP of één van de auteurs.

## Binnenhalen van kennis

Binnen organisaties is altijd veel aandacht voor het leren en opleiden van personeel. Dit wordt traditiegetrouw vormgegeven door de invulling van personeelsbeleid met de daarbij horende onderdelen als opleidingsbeleid, trainingen, management development en coaching. Ook worden vaak (dure) externe krachten tijdelijk ingehuurd om specialistische kennis in huis te halen. De vraag is echter of organisaties gebaat zijn bij het binnenhalen van (theoretische) kennis door (externe) opleidingen en het inhuren van externe krachten. Is het niet veel zinvoller lessen te leren uit het eigen verleden en er voor te zorgen dat dezelfde fouten niet opnieuw worden gemaakt? Dat de organisatie leert vooruit te kijken, anticipeert (ook op veranderingen in de omgeving) en dat de organisatie het interne (lerend) vermogen om vernieuwingen door te voeren, vergroot?

In dit artikel wordt uiteengezet wat verstaan wordt onder het begrip 'lerend vermogen van een organisatie', hoe het lerend vermogen gemeten kan worden en wat hier voor nodig is. De adviesrol van de auditor wordt hierbij als uitgangspunt genomen. Verder wordt ingegaan op de problemen die ervaren kunnen worden bij het ontwikkelen van een tool waarmee het lerend vermo-



gen van een organisatie gemeten kan worden. Binnen het ministerie van LNV is inmiddels een tool ontwikkeld om het lerend vermogen van de eigen organisatie te meten. De kennis die daar is opgedaan heeft mede gediend als basis voor dit artikel.

## Definitie lerend vermogen

Allereerst dient helder te worden wat met lerend vermogen wordt bedoeld. In de literatuur zijn vele definities beschikbaar. De definitie, die in het kader van dit artikel gebruikt wordt, luidt: lerend vermogen is het vermogen/de potentie tot verandering (vernieuwing en/of verbetering) door de juiste signalen uit de omgeving tijdig op te merken, goed te begrijpen en adequaat te vertalen naar aanpassing van het eigen optreden, dat van de organisatie en daar van te leren.<sup>1</sup>

De definitie is duidelijk, hoewel 'vernieuwing en/of verbetering' wel impliceert dat er sprake is van een keuze die ten aanzien van *single – en/of double loop learning* gemaakt dient te worden.

Wanneer een organisatie opteert voor het goedkeuren van veranderingen zonder de onderliggende veronderstellingen en overtuigingen te betwijfelen, dan kiest men voor *single loop learning*. Ofwel, fouten worden ontdekt en verbeterd, maar de organisatie gaat desondanks door met het huidige beleid en doelstellingen. De fundamentele aard van de organisatie wordt dus niet aangetaast. In het verleden noemde men dit ook wel 'op lager niveau leren' (Fiol en Lyles, 1985) of 'het niet strategisch leren' (Metselaar, 1993).

Een andere mogelijkheid is om na opsporing en correctie van fouten in de organisatie er rekening mee te houden dat bestaande normen, procedures, beleid en doelstelling wellicht in twijfel moeten worden getrokken en dientengevolge moeten worden gewijzigd. In tegenstelling tot *single loop learning* wordt *double*

*loop learning* dan ook vaak aangeduid als 'hoger niveau leren' (Fiol en Lyles, 1985) of 'strategisch leren' (Metselaar, 1993). Uiteraard kan ook voor een combinatie van beide wordt gekozen. In de hiervoor genoemde definitie wordt lerend vermogen impliciet beschouwd als een eigenschap van een organisatie. Echter, de basis voor lerend vermogen ligt bij de mensen binnen die organisatie. Zij moeten de ambitie hebben en bereid zijn zich open te stellen, kwetsbaar te maken, bestaande patronen los te laten, et cetera (De Heus/Stremmelaar, 2000).

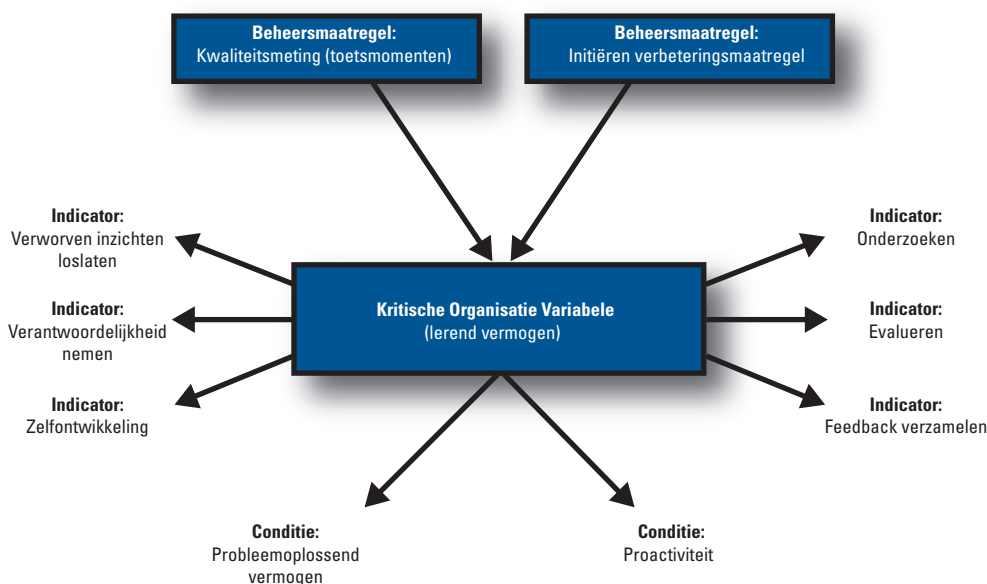
## Referentiemodel

Teneinde het lerend vermogen van een organisatie te kunnen meten, moet rekening worden gehouden met de 'zachte variabelen' (cultuur, ethiek, motivatie, et cetera). Om tot een oordeel te kunnen komen over zachte variabelen moet naast het benoemen van de organisatievariabelen (i.c. het lerend vermogen) worden bepaald wat de bijbehorende indicatoren en condities zijn (De Heus/Stremmelaar, 2000). Zo is communicatie tussen medewerkers een indicator die iets kan vertellen over het lerend vermogen en is de managementstijl een conditie voor het überhaupt kunnen realiseren van het lerend vermogen. Een ingevuld standaardmodel van een referentiemodel is in *figuur 1* weergegeven. Dit standaardmodel is volledig ingevuld voor het lerend vermogen als Kritische Organisatie Variabele.

Naast het referentiemodel is de onderzoeksmethode die kan worden gehanteerd mede bepalend voor de wijze waarop het uiteindelijke onderzoek wordt ingevuld en in hoeverre het uiteindelijke doel van het onderzoek wordt bereikt. Van belang is dat bij het bepalen van de onderzoeksmethode rekening wordt gehouden met het uitgangspunt dat beoordeeld moet worden of geleerd

wordt van 'lessen uit het eigen verleden'. Hiertoe dient een antwoord te worden verkregen op vragen als:

- Hoe kom ik te weten of medewerkers en managers gedrag vertonen om signalen vanuit de omgeving, de eigen organisatie maar ook vanuit de eigen werkervaringen te reflecteren, te conceptualiseren, adequate acties te bedenken, uit te voeren en te toetsen?
- Hoe kom ik te weten of de juiste voorwaarden in de organisatie aanwezig zijn om te kunnen leren?
- Hoe kom ik te weten of de organisatie in staat is om van de al opgedane kennis gebruik te maken?



Figuur 1. Referentiemodel voor het zichtbaar maken van de opzet en werking van zachte beheersingsmaatregelen (De Heus/Stremmelaar, 2000).

### Onderzoeksmethode

Als onderzoeksmethode kan nu een aantal varianten worden overwogen, waaronder enquêtes, interviews, workshops en groeps gesprekken, zolang de onderzoeksmethode maar bijdraagt aan het in kaart brengen van de beheersingsmaatregelen, indicatoren en condities bij het lerende vermogen.

Het onderzoeksteam binnen LNV koos uiteindelijk voor de enquête als meest bruikbare onderzoeksmethode. De belangrijkste reden hiervoor is dat betrokkenheid van de auditdienst bij de opzet (en initiële uitvoering) van belang werd geacht, maar dat de uiteindelijke tijdsbesteding bij eventuele vervolgonderzoeken relatief beperkt moest blijven. De ontwikkelde tool moest als self assessment tool door het management gebruikt kunnen worden. Ook dienden organisatorische ontwikkelingen in een breder perspectief meetbaar gemaakt te kunnen worden en moest het instrument op elke willekeurige plek binnen de (overheids)organisatie toegepast kunnen worden.

## De vraag is of organisaties gebaat zijn bij het binnenhalen van (theoretische) kennis door (externe) opleidingen en het inhuren van externe krachten

Uiteindelijk heeft het instrument de vorm gekregen van een self assessment-instrument voor het management, dat bestaat uit een zorgvuldig samengestelde vragenlijst die in twintig minuten door de geënquêteerde is in te vullen. Na het invullen van de vragenlijsten worden alle uitkomsten door de auditdienst geanalyseerd (Excel database).

Het spreekt voor zich dat het uitsluitend hebben van een vragenlijst niet voldoende is. Zeker in de opstartfase, maar ook bij opvallende uitkomsten en bij terugkoppeling van de uitkomsten naar het management zijn (persoonlijke) gesprekken van groot belang. Hier kan de auditor vanwege zijn achtergrond een belangrijke (advies)rol vervullen. Bij LNV bleek dat het management moeite heeft de uitkomsten op een juiste manier te interpreteren. Door toelichting van de uitkomsten in een overleg wordt de herkenbaarheid en daarmee de betrouwbaarheid vergroot. Ook kan het gesprek gebruikt worden om vanuit de auditdienst mee te denken over oplossingen voor de signaleerde knelpunten/afwijkingen van de norm.

### Vragenlijst

Om het lerend vermogen van een organisatie te kunnen meten is het in eerste instantie essentieel dat de opdracht verkregen is van het hoogste management. Omdat het onderzoek betrekking heeft op zaken die weer betrekking hebben op de medewerker zelf,

wordt aangeraden deelname niet verplicht te stellen. Door aan de medewerkers duidelijk te maken welke persoonlijke voordelen te behalen zijn, wordt de respons vergroot en de kwaliteit van de antwoorden verhoogd. Dit is een afwijking van de gang van zaken bij 'reguliere' audits. Het spreekt voor zich dat het hoogste management hierbij het goede voorbeeld geeft.

Bij het ontwikkelen van een vragenlijst is de samenstelling van het team die de vragenlijst opstelt, cruciaal. De volgende deskundigheid moet minimaal binnen het team aanwezig zijn:

- Voldoende kennis van het onderzoeksobject om de juiste vragen te kunnen stellen (voldoende specifiek). Hierbij kan de auditor een belangrijke adviesrol vervullen.
- Materiedeskundigheid op het gebied van kennisdeling (competentie- en kennismanagement). Het meten van lerend vermogen, waarbij veelal sprake is van soft controls, vraagt specifieke kennis op dit terrein.
- Kennis met betrekking tot opstellen vragenlijsten. Bij het

opstellen van een goede vragenlijst bij LNV bleek overduidelijk dat dit gemakkelijk onderschat kan worden. Essentieel is dat de juiste vragen worden gesteld, dat daadwerkelijk gemeten wordt wat men wil meten en dat de vragen voldoende duidelijk zijn (niet voor meerdere uitleg vatbaar).

Competenties die voor het opzetten/uitvoeren van dit soort onderzoeken van belang zijn betreffen flexibiliteit, vasthoudendheid, organisatiesensitiviteit en empathisch vermogen. Bij LNV is ervoor gekozen om de uiteindelijke vragenlijst te verdelen in vijf clusters, met specifieke vragen voor medewerkers en leidinggevenden. De vragenlijst wordt tweemaal ingevuld, om zo de gewenste en de feitelijke situatie vast te stellen. De gemiddelde score voor de gewenste situatie werd hierbij als norm gezien. In de vragenlijst zijn de volgende clusters te onderkennen:

1. omgaan van de organisatie met signalen uit de omgeving;
2. omgaan van de medewerkers met signalen uit de omgeving;
3. organisatorische kenmerken (inrichting, structuur en cultuur);
4. aandacht voor leren en ontwikkelen door de medewerkers en het management;
5. aandacht voor kennisdeling door de medewerkers en het management.

De vragenlijst geeft inzicht in het vertoonde lerend gedrag en de aanwezigheid van randvoorwaarden die lerend gedrag ondersteunen in de organisatie. Daarbij wordt gekeken naar het leren door de organisatie als geheel en naar leren door individuele medewerkers.

## Bevindingen

Bij LNV zijn de uitkomsten van het onderzoek gepresenteerd in de vorm van een tabel waarin de verschillen tussen de feitelijke en gewenste situatie zijn weergegeven. In verreweg de meeste gevallen lag het (gemiddelde) ambitieniveau van de organisatie boven het gerealiseerde niveau. Het ambitieniveau wordt hierbij als norm gezien.

De uitkomsten zijn voorgelegd aan de opdrachtgever. De uitkomsten zijn kritisch beoordeeld en als de uitkomsten niet herkend werden, zijn aanvullende vragen gesteld. Onherkenbaarheid van de uitkomsten kan tot interessante en verhelderende conclusies leiden.

Nadat overeenstemming is bereikt met het management over de uitkomsten is de rol van de auditdienst nog niet uitgespeeld. De auditdienst kan het management ondersteunen door middel van:

- het helpen aansluiten van verbeteracties bij lopende initiatieven (beleidsplannen, meerjarenplannen);
- het bijdragen aan en faciliteren van workshops waarin wordt gewerkt aan oplossingen;
- het periodiek uitvoeren van follow-up-onderzoeken (idealiter op verzoek van het management).

Bij LNV nam de doorlooptijd van het ontwikkelen van het thans beschikbare instrument veel tijd in beslag. Het belangrijkste knelpunt was het komen tot een wetenschappelijke verantwoorde

Erik van der Looij (l) is auditmanager Corporate Audit Services ING. Edwin Piekaar is senior adviseur bij Ernst & Young Advisory. Zij hebben dit artikel geschreven in opdracht van de Commissie Professional Practices (Vaktechniek) van IIA Nederland. De Commissie vaktechniek heeft in het jaarplan 2007 als één van de onderwerpen het lerend vermogen van organisaties op het programma staan. Aan Erik van der Looij en Edwin Piekaar de schone taak om als eerste een aanzet te geven voor een verkenning van dit onderwerp. Erik van der Looij en Edwin Piekaar zijn Marieke Korporaal en Lilian Woudstra van het ministerie van LNV zeer erkentelijk voor het delen van hun praktijkervaringen.



## Teneinde het lerend vermogen van een organisatie te kunnen meten, moet rekening worden gehouden met de 'zachte variabelen'

vragenlijst. De samenstelling van het auditteam (aanwezige kennis hieromtrent) is hierbij van groot belang. Overige aandachtspunten bij het opzetten van een onderzoek naar het lerend vermogen van een organisatie zijn:

- Moet het instrument zelf (de vragenlijst) gezien worden als een hulpmiddel voor het management of als een audittool? Met een goed instrument en goede hulpmiddelen voor de rapportage ben je er nog niet. Het is wel een goede basis om met managers een gesprek over lerend vermogen aan te gaan;
- Vrijwillige medewerking van medewerkers en directie/management is essentieel.
- De uitkomsten (nuances) moeten naar een voor de managers begrijpelijke taal (hoofdpijnen) vertaald worden.

### Wat nu?

De ontwikkeling en toepassing van instrumenten zoals voor het

meten van lerend vermogen is naar onze mening interessant. Een eerste verkenning naar lerend vermogen biedt nieuwe mogelijkheden om het huidige instrumentarium voor het meten van soft controls te verrijken met een wellicht zeer bruikbaar managementtool, waarbij de rol van de auditdienst vooral adviserend is. Wat zou er veranderen als het meten van het lerend vermogen van een organisatie als auditobject gezien wordt? Een volgend artikel zal ingaan op deze invalshoek.

De toepasbaarheid van het beschreven instrument is in het bijzonder gericht op overheidsorganisaties en dan ook niet vanzelfsprekend bruikbaar in elke organisatie. Een vraag die vooralsnog onbeantwoord blijft is of en hoe het meten van het lerend vermogen bij uiteenlopende organisaties kan worden vormgegeven. Daarbij rekening houdend met de vraag wat de rol van de auditor en het business (management) zelf is.

Wij roepen iedereen op die het verhaal binnen LNV herkent, affiniteit met het onderwerp heeft, dan wel gewoon geïnteresseerd is, te reageren naar de auteurs. Ondersteuning/inbreng van kennis voor een mogelijk volgend artikel wordt zeer op prijs gesteld. □

### Noot

1. Definitie opgesteld vanuit de auditdienst van het ministerie van LNV.

# Frauditing, iets voor u?

Frauditing© is een samenvoeging van de woorden *fraude* en *auditing*, doorgaans aangeduid als forensic auditing. Welke rollen kunnen auditors, controllers en financiële managers spelen bij fraudeonderzoek? Zijn zij überhaupt voldoende geëquipeerd en adequaat voorbereid op dit type onderzoek?

In het boek *Frauditing, routeboek bij fraude onderzoek* wordt niet alleen ingegaan op de begrippen, de definities en de techniek, ook de verschillen in onderzoeksfasering tussen een audit en een fraudeonderzoek komen aan de orde. Het boek bevat tal van praktijktips en sprekende voorbeelden. Dit artikel staat in het teken van praktijkonderzoek naar de benodigde bekwaamheden die een fraudeonderzoeker tot een expert maken. Vanuit dat perspectief: (hoe) kun je die expertise verwerven?, wordt het begrip verklaard. Dankzij de medewerking van honderd professionals op het vakgebied van fraudeonderzoek en auditing aan een uitgebreid praktijkonderzoek, kwam een antwoord op de vraag welke factoren en bekwaamheden van belang zijn om fraudeonderzoek op professionele wijze uit te kunnen voeren.

Het boek bevat het totaaloverzicht van die succesfactoren, het Profiel voor Professioneel Interne Fraude Onderzoek (PPIFO) genoemd. In dit artikel wordt de top 10 van meest relevante bekwaamheden en factoren onthuld, die nodig worden geacht om fraude op professionele wijze te kunnen onderzoeken.

## De spelers

Bij (interne) fraudeonderzoeken is een aantal spelers betrokken, te weten:

### • De auditor

De gedrags- en beroepsregels voor internal auditors liggen vast in het Professional Practices Framework van het Institute of Internal Auditors (IIA). Hieruit blijkt dat de auditor een rol kan hebben bij alle fasen van fraudebeheersing: inventarisatie, preventie, detectie en onderzoek. Het kennen van de cultuur, de processen en systemen van de eigen organisatie worden in relatie tot de internal auditor gezien als een belangrijk voordeel ten opzichte van het sec inhuren van externe onderzoekscapaciteit.

### • De controller

De controller staat voor het spreekwoordelijke horen en zien van de organisatie. Vanuit de primaire rol kan een controller betrokken zijn

bij het signaleren van frauderisico's (inventarisatie en preventie) en het signaleren van mogelijke interne fraude-incidenten (detectie). De controller kan tevens een uitvoerende taak bij het onderzoeken van interne fraude-incidenten hebben. Er bestaan redenen om de controller niet met het onderzoek te belasten. De onderzoeker mag namelijk niet door voorkennis of door bekendheid met personen (collega's) bepaalde mogelijkheden uitsluiten, bewust of onbewust.

### • De financiële manager

De financiële manager wordt getypeerd als procesverantwoordelijke. Hij stuurt de financiële processen aan. Hij kan vanuit de organisatie signalen krijgen die duiden op (verhoogd) frauderisico in de financiële processen. Deze signalen bieden de financiële manager de mogelijkheid om initiator te zijn voor gerichte verbetering van de beheersingsmaatregelen, waardoor het risico van fraude wordt beperkt (inventarisatie, preventie en detectie). De uitvoerende rol bij het onderzoeken van interne fraude behoort niet tot de functie van financieel manager. Wel kan de financiële manager een onderzoek gelasten.

### • De externe specialist

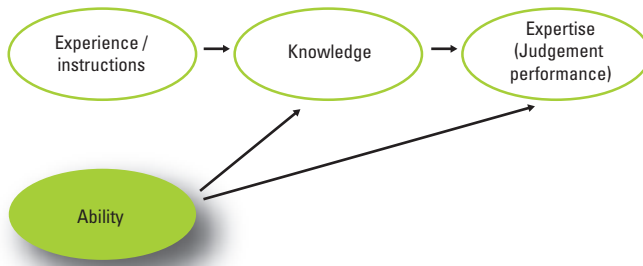
Het sec inhuren van externe onderzoekscapaciteit heeft voordelen. De organisatie kan vooraf bepalen welke expertise men in huis haalt. Daar hangt natuurlijk wel een prijskaartje aan dat vaak hoger is dan het interne tarief van de internal auditor of controller. Kennis en ervaring van de externe specialist kunnen eraan bijdragen dat een onderzoek meer succesvol wordt afgehandeld. Zo heeft de externe specialist vaak ingangen bij politie en justitie. Bovendien wordt met het verdwijnen van de externe onderzoekers uit de organisatie veelal een 'nare periode' zichtbaar afgesloten.

Persoonlijk risico bij intern fraudeonderzoek kan groot zijn voor de internal auditor en de controller: 'Wij treffen elkaar nog wel', en: 'Hoe oud is je dochtertje ook al weer?' Dit aspect is een reëel afbreukrisico. Het kan psychisch letsel en angsten teweeg brengen.



**Kan expertise worden verworven?**

Uit literatuur over forensic auditing blijkt dat het hier om een specialisme op het gebied van auditing gaat. Voor specialisme is expertise nodig. Hierna een nadere verklaring van dit begrip, waarbij is onderzocht of, dan wel hoe je expertise kunt beïnvloeden. Het antwoord is van belang voor organisaties die forensic auditing ambiëren.



Figuur 1. Model of acquisition of audit expertise (Bonner e.a., 1994)

Het ‘Model of acquisition of audit expertise’ (zie *figuur 1*) laat zien welke componenten van invloed zijn op het verkrijgen van specifieke auditexpertise. Ervaring (experience) betreft *kennis verkregen door ondervinding*. Instructies (instructions) betekent *onderricht in enige vaardigheid*. Kennis (knowledge) betekent *wat men door studie of oefening geleerd heeft*. De derde component, expertise, ook wel oordeelsvorming genoemd, wordt gevoed vanuit ervaring en kennis. Expertise betekent *deskundig onderzoek*. Een investering in kennis en ervaring lijkt de sleutel tot succes voor de controller of auditor die zich met intern fraudeonderzoek (IFO) wil gaan bezighouden. De vierde component, ability, betekent letterlijk vertaald *bekwaamheid of naar beste kunnen*. Bekwaamheid heeft raakvlakken met aanleg hebben. Aanleg betreft de aangeboren geschiktheid van een individu om iets te doen. De bekwaamheden zoals bedoeld met het begrip ability, bestaan onder andere uit aanleg, persoonlijkheid en houding (niet limitatief). Deze elementen zijn geplaatst binnen een omgeving.

Het kader met voorbeeld 1 laat zien dat de omgeving op haar beurt alle elementen uit het ‘model of acquisition of audit expertise’ beïnvloedt en ook de kans dat het aangeboren talent ontdekt en verder ontwikkeld wordt.

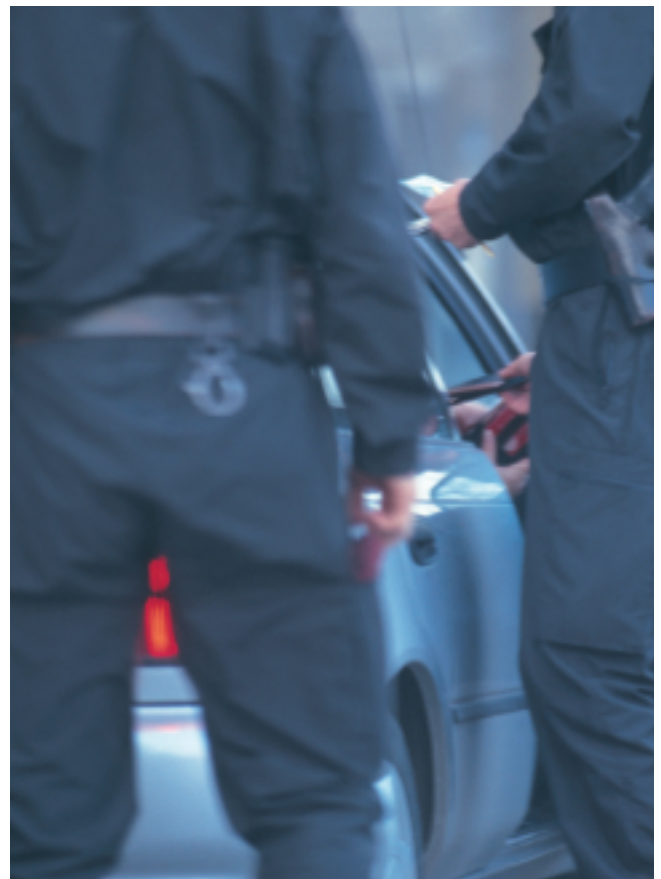
**Voorbeeld 1**

Twee kinderen, de een geboren in Nederland, de ander in Afrika, maar beiden met hetzelfde talent, hebben door de omgeving waarin zij terechtkomen verschillende kansen ten aanzien van de ontwikkeling van het aangeboren talent. Schaatstalent zal bijvoorbeeld bij een in Nederland geboren kind eerder ontdekt en ontwikkeld worden dan bij een in Afrika wonend kind.

Ook voor de fraudeonderzoeker geldt dat fraudeurs of opdrachtgevers mogelijk eerder ontzag zullen hebben voor een onderzoeker in de figuur van een heer op leeftijd met de spreekwoordelijke ‘grijze haren’ (PPIFO: 14%), dan voor een net afgestudeerde, vakbekwame dame. Dat blijkt ook uit voorbeeld 2 in het kader. Bepaalde bekwaamheden kunnen, zoals blijkt uit het kader met voorbeeld 3, mogelijk niet aangeleerd worden. We hebben het dan onder andere over begrippen als aanleg en talent. Een gebrek op dat vlak kan zorgen voor extra afbreukcrisiso.

**Voorbeeld 2**

Stelt u zich een jonge agent, onlangs cum laude afgestudeerd aan de politieacademie, en zijn oudere, ervaren collega voor. ‘Ontzag’ is voor een politieagent een omstandigheid die hem kan helpen in zijn functie. De één roept het van nature op, de ander (nog) niet, mogelijk zelfs nooit. De jonge agent heeft waarschijnlijk een meer actuele theoretische kennischat. De primaire indruk die de oude, ervaren agent vestigt bij zijn omgeving, resulteert echter eerder in ontzag dan de indruk die de jonge agent vestigt. Factoren die van positieve invloed zijn op ontzag, zijn onder andere leeftijd, door de omgeving veronderstelde ervaring, houding, uitstraling, fysieke gestalte en sekse. Deze elementen wegen in geval van ontzag als een succesfactor voor het verkrijgen van de status van expert zwaarder dan actuele theoretische kennis.



**Voorbeeld 3**

De media is in de 21e eeuw sterk gericht op talent. Programma's als *Idols*, *The X-factor* en *Sterren dansen op het ijs* laten de kijker het verschil zien tussen willen en kunnen. Een jury van bejubelde professionals velt ongenadig het oordeel over de geleverde prestaties van de wannabees. Zo was voormalig stervoetballer John de Wolf in 2006 te zien in een succesvolle dansshow. Dansexpert en megatalent De Haan probeerde De Wolf wekelijks de fijne kneepjes van het vak bij te brengen. Je zag De Wolf keihard trainen voor de foxtrot en de jive. Uit de televisiebeelden bleek dat deze voormalige stervoetballer niet het talent had om een dancemaster te kunnen worden, ondanks zijn wil en het doorzettingsvermogen dat hij tijdens de trainingen tentoonspreidde. Hij bleef als danser een soort tuinhark die slechts iets buigzamer werd naarmate de weken vorderden.

De Wolf mist het talent om soepel, gracieus, met ogenschijnlijk gemak en vooral ook met zichtbaar plezier over de dansvloer te zweven. Televisiebeelden lieten de kijker zien dat De Wolf zijn danspartner soms met volle kracht omhoog slingerde en haar vervolgens bijna in stukken liet breken omdat hij het op dat moment drukker had met het tellen van zijn passen (ene, tweeje, drieje, sluit-en-draai. Plof... uh..) dan met het opvangen van zijn danspartner. Voor de kijker hilarisch om te zien, maar gevaarlijk voor De Haan haar nek.

Het missen van talent levert, zoals uit dit voorbeeld blijkt, soms letterlijk en figuurlijk een afbreukrisico op.

**Wat zijn de succesfactoren?**

Honderd professionals op gebied van fraudeonderzoek, auditing en aan auditing gerelateerde functies (waaronder controllers en accountants), hebben deelgenomen aan het praktijkonderzoek. Het praktijkonderzoek bestond uit een vragenlijst en een stelling. De vragenlijst is gebaseerd op een competentiemodel zoals gebruikt in het boek *Coachen op gedrag en resultaat* (Pi Media, 2002) en bevatte 43 verschillende competenties op gebied van leidinggeven, ondernemen, analyse en besluitvorming, communicatie, persoonlijk gedrag en motivatie.

Het model wordt doorgaans door managers en P&O-functionarissen gebruikt als leidraad voor het beoordelen en bijsturen van gedrag van medewerkers. De professionals hebben aangeven het wel of niet eens te zijn met de volgende stelling: de internal auditor met een werkervaring van minimaal drie jaar en een afgeronde universitaire opleiding tot Executive Master of Internal Auditing, kan (zelfstandig) een onderzoek naar (interne) fraude uitvoeren binnen het eigen bedrijf.

Het antwoord op de stelling is door de professionals onderbouwd op basis van vrije respons. 71 Procent van de deelnemers aan het praktijkonderzoek is van mening dat de bekwame internal auditor dit specifieke type onderzoek **niet** kan uitvoeren. De belangrijkste genoemde redenen hiervoor zijn:

- te weinig praktijkervaring;
- het ontbreken van noodzakelijke specialistische technieken;
- het mogelijk ontbreken van persoonlijke kwaliteiten zoals senioriteit.

De resultaten op basis van de vragenlijst én resultaten vanuit de vrije respons op de stelling, zijn na analyse geclusterd naar de elementen van het model ter verkrijging van auditexpertise (zie *figuur 1*). De top 10 van belangrijkste criteria is in *figuur 2* weergegeven. Het element 'bekwaamheid' domineert de PPIFO<sup>1</sup> top 10. Het levert mogelijk afbreukrisico op om een willekeurige auditor/controller mee te laten draaien in een (intern) fraudeonderzoek als het hem ontbreekt aan die belangrijke bekwaamheden.

POSITIE	CRITERIA VOOR PROFESSIONELE UITVOERING IFO	ELEMENT	BELANG
1	Onafhankelijkheid	Ability/Bekwaamheid	68%
2	Integriteit	Ability/Bekwaamheid	64%
	Commitment vanuit de top	Omgeving	64%
3	Vasthoudendheid	Ability/Bekwaamheid	55%
	Kennis van wet- en regelgeving	Knowledge/Kennis	55%
4	Probleemanalyse	Ability/Bekwaamheid	54%
5	Plannen en organiseren	Ability/Bekwaamheid	49%
6	Voortgangsbewaking	Ability/Bekwaamheid	44%
	Luisteren	Ability/Bekwaamheid	44%
7	Netwerken	Ability/Bekwaamheid	39%
8	Klantgerichtheid	Ability/Bekwaamheid	38%
9	Kwaliteitsgerichtheid	Ability/Bekwaamheid	35%
10	Praktijkervaring met fraudeonderzoek	Experience/Ervaring	34%

Figuur 2. PPIFO Top 10 © (Den Hartigh, 2006)

**De toepassing**

Een toepassingsvoorbeeld. Een auditor geeft aan dat hij graag fraudeonderzoeker wil worden in het nieuw te vormen forensic auditing team. Hij vertelt zijn manager dat hij die functie goed kan invullen omdat hij kan denken als een fraudeur. Een gericht assessment wijst uit dat de auditor moeite heeft om onafhankelijk te opereren. Hij heeft een matige vasthoudendheid in zich. Ook zit er helaas weinig talent in hem op het gebied van probleemanalyse. Bovendien kan hij slecht luisteren.

Het pluspunt dat de auditor zelf noemt – het kunnen denken als fraudeur – is maar beperkt van belang (6%), terwijl de gedragscriteria waar hij matig op scoorde, zoals onafhankelijkheid (68%), vasthoudendheid (55%), probleemanalyse (54%) en kunnen luisteren (44%), in de PPIFO top 10 staan. Het is in dit geval niet verstandig om als manager deelname van deze auditor aan het IFO-team te ondersteunen. Gerichte scholing kan mogelijk uitkomst bieden.

Een gericht persoonlijk assessment kan als toetsmiddel worden gebruikt om te kijken of genoemde relevante bekwaamheden worden aanwezig zijn. Met de in de PPIFO top 10 weergegeven



percentages wordt het belang voor een adequate uitvoering van fraudeonderzoek per genoemde eigenschap weergegeven. De uitslag van het persoonlijk assessment kan worden vergeleken met de mate van relevantie voor fraudeonderzoek, zoals weergegeven met het genoemde percentage. Op basis daarvan kan worden bepaald of een auditor/controller geschikt of ongeschikt is voor het onderzoeken van fraude.

Als u na het lezen van dit artikel van mening bent dat fraudeonderzoek uw roeping is, raadpleeg dan de bekwaamheden in de top 10, vergelijk die met uw eigenbeeld (of beter nog, verifieer de aan- of afwezigheid van die eigenschappen bij mensen die

dicht bij u staan) en vraag u vervolgens welgemeend af: can I be a fraud investigator?

**Noot**

1. Het totaaloverzicht PPIFO is opgenomen in het boek *Frauditing, routeboek bij fraudeonderzoek*.

**Conclusie**

Uit het praktijkonderzoek kan worden geconcludeerd dat niet iedere auditor/controller 'zomaar' voldoende geëquipeerd én adequaat is voorbereid op fraudeonderzoek. Gebrek aan specifieke bekwaamheden leidt tot extra afbreukrisico. Gerichte studie en het opdoen van praktijkervaring kunnen bijdragen aan het verkrijgen van benodigde expertise. Een talentvolle fraudeonderzoeker heeft bepaalde bekwaamheden 'in zijn bloed'. Een belangrijke aanbeveling van Frauditing© is, dat organisaties zich – waar mogelijk – laten bijstaan door forensische professionals. Vanuit die samenwerking kan noodzakelijke expertise overgebracht worden aan interne onderzoekers.



Nicole J. den Hartigh EMIA RO is als manager/onderzoeksspecialist werkzaam bij BING en BOV.

Het artikel is op persoonlijke titel geschreven. Nicole studeerde in 2006 af op dit onderwerp aan de Universiteit van Amsterdam. Zij schreef een boek over de materie in de Kluwerreeks *Controlling en auditing in de Praktijk*. Eventuele reacties en/of vragen naar aanleiding van dit artikel kunnen worden gemaïld naar: [hartigh@frauditing.nl](mailto:hartigh@frauditing.nl)

advertentie

	 <p><i>Audit Advies Feith</i></p>
	<p>Diensten op het gebied van auditing, evaluaties en advies Sinds 2000</p> <p>Public Auditing voor overheden en organisaties in de publieke sector:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beleidsdoorlichtingen en RPE 2006</li> <li>• Beleidseffectmetingen</li> <li>• Rekenkameronderzoeken</li> <li>• Collegeonderzoeken</li> <li>• Thematische audits (bijvoorbeeld toezicht)</li> </ul> <p>Participeert in het Kenniscentrum Public Auditing (opleidingen)</p> <p><a href="http://www.auditadviesfeith.nl">www.auditadviesfeith.nl</a></p>



# Beheerst groeien!

R. Drewes, MIM CISA\*

**V**raagt een kleinere schaal van ondernemen minder aandacht voor risicomanagement en daarmee minder aandacht voor interne beheersing?

Integendeel zou ik durven beweren. Denk eens aan kleine hightechbedrijven die vaak internationaal opereren op dynamische markten. Of aan snel groeiende ondernemingen die autonoom en/of door acquisities hun groei realiseren. Ook hier wordt groei vaak gerealiseerd door te opereren op turbulente markten. Snelle groei van de vraag vereist dat binnen korte tijd een blijvend aandeel in die markt wordt verworven. In de laatste plaats denk ik nog aan filiaalformules, begeleiding van de (startende) ondernemers (filiaalhouders) om de filialen in de pas te laten lopen met de strategie van de onderneming en daarmee bij te dragen aan het succes.

Om verschillende redenen worden in al deze voorbeelden hoge eisen gesteld aan risicomanagement en interne beheersing van de onderneming. Risicomanagement om alert te kunnen reageren op de dynamiek in de markt. Denk hierbij aan een snel veranderende vraag of aan een grote toename van de vraag naar een zeker product. Of om de integratie van acquisities snel en pijnloos te laten verlopen. De onderkende risico's en mitigerende maatregelen zullen vertaald moeten worden naar een goede interne beheersing van de organisatie.

De ondernemingen waarover ik het hier heb, hebben behoefte aan vermogen. Dit is één van de voorwaarden om hun doelstellingen te kunnen realiseren. Dat betekent dat toezichthouders, financiers en aandeelhouders het reilen en zeilen van deze bedrijven nauwgezet volgen. Interne beheersing is voor deze ondernemingen dan ook een kritie-

ke succesfactor om betrouwbare informatievoorziening voor de hiervoor genoemde doelgroepen te realiseren, om zo aan vermogen te kunnen komen.

Ook is de interne informatievoorziening essentieel voor de besturing van deze snel veranderende ondernemingen. Bij de geacquireerde bedrijven en/of een zich uitdijende filiaalformule, zullen de nieuwe onderdelen op het vlak van interne beheersing snel moeten worden aangehaakt bij de structuur en het niveau van de moederonderneming. Geen eenvoudige klus!

Een goede oplossing voor deze bedrijven is een standaard set aan processen gecombineerd met de inrichting van een ERP(-achtig) pakket. De interne beheersingsaspecten van de standaard set van processen zal, zoals gezegd, vorm moeten worden gegeven vanuit risicomanagement. De processen vormen daarbij de basis voor de keuze en inrichting van het ERP-achtige pakket.

Deze oplossing is schaal- en kopieerbaar, hetgeen voor middelgrote bedrijven grote voordelen met zich meebrengt. De monitoring van de interne beheersing kan plaatsvinden door een kleine interne auditfunctie, eventueel gecombineerd met co-sourcing vanuit een auditfirma.

Uitgaande van een standaard set processen, kan een standaard raamwerk worden opgesteld dat gebruikt wordt voor de monitoring van de werking van de controles in de processen en geautomatiseerde systemen. De kosten van de controls monitoring zullen zeker opwegen tegen de baten: een in alle opzichten beheerst groeiende onderneming!

\* Richard Drewes, gevolmachtigde Deloitte Enterprise Risk Services

## Voorlopige trainingskalender 2008

### Januari

- 7-9 Enhanced communication for auditors
- 15-17 Introductie IT Auditing
- 17-18 COSO ERM 'What's new what's next?'
- 23-24 Value added business controls; the right way to manage risk

### Februari

- 5-7 Introductie Operational Auditing
- 11-12 Financial Auditing for internal auditors
- 13-14 Evaluating internal controls, a COSO-based approach
- 19-20 Introductie Control Self Assessment
- 25-26 Skills for the new auditor in charge
- 27-28 +
- 3-4 Tools & techniques for the beginning auditor

### Maart

- 5-6 Adding value using risk-based auditing
- 12-13 Auditen van projecten
- 10 + 17 CIA Part I
- 24 + 31 CIA Part II
- 26-27 Consulting: Activities, skills and attitudes

### April

- 8 + 15 CIA Part III
- 8-10 Introductie IT Auditing
- 16 + 23 CIA Part IV
- 28-29 Auditen van compliance en integriteit

### Mei

- 5-6 Fraudedetectie en onderzoek
- 8-9 Auditen van contracten
- 12-13 Audit report writing
- 13-15 Enhanced communications for auditors
- 19-20 +
- 26-27 Tools & techniques for the beginning auditor

### Juni

- 4-5 COSO ERM 'What's new what's next?'
- 11-12 Value added business controls; the right way to manage risk
- 19-20 Creative problem-solving techniques for the auditor
- 24-26 Introductie Operational Auditing

### September

- 1-2 Introductie Control Self Assessment
- 4-5 Financial Auditing for internal auditors
- 9-11 Introductie IT Auditing
- 16-17 Auditen van compliance en integriteit
- 23-24 Skills for the new auditor in charge

### Oktober

- 1-2 Fraudedetectie en onderzoek
- 7-8 COSO ERM 'What's new what's next?'
- 9 + 16 CIA Part I
- 23 + 30 CIA Part II
- 28-29 Consulting: Activities, skills and attitudes

### November

- 4-11 CIA Part III
- 17-24 CIA Part IV
- 19-21 Introductie Operational Auditing
- 25-26 Creative Problem-solving techniques for the auditor
- 27-28 Auditen van projecten

### December

- 2-4 Introductie IT Auditing
- 8-9 Evaluating internal controls, a COSO-based approach
- 15-16 Adding value using risk-based auditing
- 10-11 +
- 17-18 Tools & techniques for the beginning auditor

Wijzigingen voorbehouden. Kijk voor een actueel trainingsaanbod op [www.iaa.nl](http://www.iaa.nl)



## Verandering examinering

Enkele weken geleden vond het halfjaarlijkse CIA-examen plaats. Niet iedereen zal zich hebben gerealiseerd dat dit de laatste keer was dat dit in de aloude vorm was, waarbij wereldwijd alle (tienduizenden) kandidaten op dezelfde dag en (lokale) tijd drieënhalf uur zitten te zwoegen boven een papieren examen, soms voor vier delen achter elkaar.

Vanaf komend jaar wordt dat heel anders. Het examen wordt dan digitaal afgenomen op een door de kandidaat zelf te bepalen dag en tijd, binnen zekere restricties. Na aanmelding en betaling krijgt een kandidaat een inschrijfbewijs waarmee hij zich gedurende een jaar kan aanmelden bij PearsonVue, de internationale organisatie die de digitale examinering verzorgt. In Nederland heeft deze organisatie examenlocaties in Utrecht en Amsterdam. Overigens kan men na inschrijving (verplicht bij het IIA in eigen land) het examen zelf overal ter wereld afleggen op andere locaties van PearsonVue.

### Beschikbaarheid

Het is daarbij wel verstandig er rekening mee te houden dat de beschikbaarheid op de examenlocaties beperkingen kent en tijdige aanmelding verstandig is. Voorts kan er gedurende acht van de twaalf maanden examen worden afgelegd (niet in januari, april, juli en oktober). Er zal wel een nog scherpere toegangscontrole komen dan men hier in Nederland al gewend is: zonder inschrijfbewijs en geldig identiteitsbewijs wordt niemand toegelaten.

De tijd van het examen wordt per deel korter en het aantal vragen wordt minder. Naast de zelf te kiezen datum en tijd (en dus ook de mogelijkheid de delen meer te spreiden, alsmede om sneller opnieuw examen te doen na een onverhoopt negatief resultaat) is een ander voordeel voor de kandidaten dat de uitslag direct bekend is (en men zich zo nodig daarna snel opnieuw kan inschrijven). Daar staat tegenover dat de kosten per deel wel omhoog gaan, omdat er een externe specialistische organisatie bij betrokken is. De bedragen die gaan gelden voor inschrijving in Nederland vindt u op de website.

### Infrastructuur

Er wordt op dit moment nog hard gebouwd aan de logistieke en administratieve infrastructuur, maar zoals het er nu uitziet kan er vanaf half januari 2008 worden ingeschreven voor het examen nieuwe stijl. Ook dat zal op de website worden vermeld.

## Personeelwisselingen bij het bureau

De samenstelling van de bureaustaf is aan verandering onderhevig. Milka Lesparre, stafmedewerker communicatie en marketing, heeft op 13 november 2007, na een dienstverband van bijna zes jaar, afscheid genomen van het IIA. Daarnaast heeft Eveline Dirksen, het afgelopen jaar verantwoordelijk voor de leden- en examenadministratie, eind november jl. het bureau verlaten. Om het serviceniveau aan de leden op peil te houden wordt de wervingsprocedure voor de vervanging van beide dames zo snel mogelijk afgerond.

***THE  
COMPANY  
VALUE  
DEPENDS  
ON***

** ERNST & YOUNG**

Apply for Advisory [www.are-you-ready.biz](http://www.are-you-ready.biz)

Assurance • Tax • Performance • Risk • Transaction

## EMIA: Center for Internal Audit Excellence

Zoals bekend is het de missie van het IIA om het beroep en het vak 'internal audit' te ondersteunen, te ontwikkelen en te promoten en internal auditors, management en andere belanghebbenden te ondersteunen bij een succesvolle invulling van de internal auditfunctie. Het IIA doet dit niet alleen door belangenbehartiging van internal auditors en het delen van kennis, maar ook door kwaliteitsbewaking en -bevordering.

Tot deze kwaliteitsbewaking behoort ook het toezien op de kwaliteit van de internal auditopleidingen wereldwijd. In dit kader is door het IIA Inc. het Internal Auditing Education Partnership (IAEP) program opgesteld, dat strenge eisen stelt aan de kwaliteit van de opleidingen. De eisen hebben onder meer betrekking op de kwaliteit van het curriculum, de faculteit en de docenten, accreditaties, internationale reputatie, het quality assurance program van de opleiding en de advisory board. Het IAEP program kent drie niveaus: de Basic-, Partner- en Center for Internal Audit Excellence status.

### Onderscheiding

Tijdens de afgelopen IIA Conference te Amsterdam, heeft een speciale delegatie van het IIA bekend gemaakt de status van Center for Internal Audit Excellence graag aan de EMIA-opleiding aan de Universiteit van Amsterdam (UvA) te willen verlenen. Dit is de hoogste onderscheiding die het IIA kent waar het gaat om internationale erkenning van universiteiten. Het Internal Auditing Education Partnership (IAEP) program, bewaakt niet alleen de kwaliteit van de opleiding, maar ondersteunt opleidingen ook door onder meer het ter beschikking stellen van materiaal. De EMIA-opleiding aan de UvA is hiermee één van de vijf universiteiten ter wereld die deze status heeft bereikt.



UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

## Verslag PAS-bijeenkomst

Op 6 september 2007 vond de vierde themabijeenkomst van de PAS-groep (professionele auditsolisten) plaats. Ditmaal was het doel te inventariseren welke onderwerpen de deelnemers van de kenniskring van een zodanig belang vinden dat daarover een themabijeenkomst zou kunnen worden georganiseerd. De voorbereidingscommissie had de volgende stellingen voorbereid:

- Het management heeft er alle belang bij dat de internal auditor zich met toezichthouders verstaat en zaken afhandelt; dat scheelt een hoop sores voor de directeur.
- Compliance is een non-issue voor de kleine IAD. De IAD toetst geen compliance.
- De internal auditor is bij uitstek degene die een due diligence-onderzoek kan uitvoeren; de controller kan het proces desgewenst reviewen.
- Sustainability is geen ondernemingsdoelstelling. Sustainability komt dus niet voor in het referentiekader van de internal auditor.

- Een kleine IAD kan niet een efficiënte werkwijze hanteren en tegelijkertijd voldoen aan alle IIA-kwaliteitseisen.

Natuurlijk riepen de stellingen de nodige reacties en statements op, te weten:

- De invloed van externe regelgeving op de rolinvulling van de internal auditor.
- De positie van de directiesecretaris in het kader van compliance.
- De optimale rolverdeling tussen compliance, risk management en internal audit.
- Het kunnen steunen op inspectieresultaten van de compliance officer.
- De kennis die nodig is voor het reviewen van een due diligencetraject.
- Het beoordelen van het proces dat leidt tot een bestuursverklaring.
- De fictie van het op peil kunnen houden van de kwaliteit van de auditor.
- Joint audits binnen de branche kunnen het capaciteitstekort beperken.

Voorts werden suggesties gedaan voor nieuwe themadagen, waarvan we noemen:

- De totstandkoming van auditjaarplannen.
- De inbreng van audit in kennisontwikkeling binnen organisaties.
- Het upgraden van professionaliteit op het gebied van overdragen en rapporteren.
- De ontwikkeling van kwaliteitscriteria voor dossiervorming.
- De rol van audit bij vraagstukken als: Beheer van netwerken in organisaties, Borging van kwaliteit in organisaties, Totstandkoming en inhoud van bestuursverslagen.
- De functie van audit bij de contacten tussen de organisatie en de toezichthouders.

Voldoende stof voor het PAS-bestuur dus om mee aan de gang te gaan. U hoort van ons!

Arie Molenkamp RO, lid PAS-bestuur.



## ESAA-symposium 18 januari 2008

Op vrijdag 18 januari vindt op de Erasmus Universiteit Rotterdam het jaarlijkse ESAA-symposium plaats met dit jaar als onderwerp 'IT als de X-factor'. Aansluitend zal prof.dr. Kor Mollema RE RA zijn afscheidscollege geven met als titel 'Akoepedie voor auditors'. Meer informatie is te vinden op [www.esaa.nl](http://www.esaa.nl)

## Buluitreiking Internal/Operational Auditing en IT-Auditing

Op 10 oktober jl. vond de eerste gezamenlijke buluitreiking plaats voor afgestudeerden van de postinitiële masteropleidingen Internal/Operational Auditing en IT-Auditing in Hotel New York te Rotterdam.

De volgende studenten hebben in juni t/m oktober 2007 hun slotexamen met succes afgelegd:

Bart Ambaum	KPN
Anja Boogert	Accountantsdienst Rotterdam
Mariëlla Braamse	Ministerie van Financiën
Daniël Bruggeman	Ministerie van Verkeer en Waterstaat
Remco Bruinsma	Achmea Audit en Risk
Jayshree Chaitram	Interpay Nederland
Erwin van Doorn	Kuwait Petroleum
Maryam Eftekhari	Ministerie van Economische Zaken
Annemarie Enzlin	Aegon Verzekeringen
Ruth van den Heuvel-Slappendel	Fotis Bank Nederland
Joost den Heijer	Stichting Exploitatie Nederlandse Staatsloterij
André Huijbers	Ministerie van Justitie
Cadula Jones	Fortis Bank Nederland
Sander de Jong	ABN Amro Audit
Roos Kalker	Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
Patrick van Kojen	Ministerie van Defensie
Can Kumru	ABN Amro Bank
Femke Lind	Ministerie van Financiën
Ramon van der Linden	Ministerie van Economische Zaken
Johan Luijt	Waarborgfonds voor de Zorgsector
Martin Luijt	De Nederlandsche Bank
Martin Machielsen	Ministerie van Financiën
Tom Oostra	ABN Amro Bank
Xu-Yao Pan	Ministerie van Defensie
Lucien Peek	PGGM
Renco van de Pol	Essent
Ton Reijers	Ministerie van Justitie
Frances Sanakey	Ministerie van Defensie
Shafida Sardar	Ministerie van Financiën
Bert van Scherpenzeel	Interpolis
Anne-Marie van Sommeren	KPMG
Jeanette Stoelwinder	Achmea
Petrina van Tongeren	Algemene Rekenkamer
Arno van den Vlekkert	ABN Amro Bank
Mira Wessels	Ministerie van Financiën
Martin Wingelaar	ING Bank
René Zendijk	DBV Verzekeringen

## Proefschrift

'Stakeholders concern towards an economic theory on stakeholder governance'. Dat is de titel van het proefschrift van Maarten Hage, oud-student I/OA, dat hij vrijdag 21 december 2007 zal verdedigen op de Erasmus Universiteit. Promotoren zijn prof.dr. Gert van der Pijl RE en prof. Hans Gortemaker RA.

## Nominatie Joop Bautz security-prijs

Op 10 oktober 2007 is tijdens het jaarlijkse Securitycongres de Joop Bautz Information Security Award 2007 uitgereikt. In totaal waren vijf werken genomineerd waaronder dat van twee studenten van de Erasmus Universiteit. Hans Buijtelaar met 'Het Computer Forensisch Framework' (student IT-Auditing) en Robbin van den Dobbelaer met 'Security in Service-Oriented Architectures' (student I&E). De juryrapporten staan op [www.gvib.nl](http://www.gvib.nl).

## Global Academic Conference

Op 21 en 22 april 2008 wordt de conferentie 'Internal Audit and corporate governance' georganiseerd op de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Op [www.esaa.nl](http://www.esaa.nl) is de call for papers beschikbaar. Op 22 april zal tevens aandacht worden besteed aan het 15-jarig bestaan van de opleiding I/OA.



# Het gaat schitterend zijn

Brigitte Hoogendoorn, Marijne Vos en Eline Crijns • Schitterend organiseren • Academic Service • ISBN 90 5261 566 7

R. J. Klamer

Het is alweer een tijd geleden dat ik Engbert Breuker, de oprichter van Pentascope, in levende lijve tijdens een 'performance' mocht aanschouwen. Op uitnodiging van een netwerk van bedrijven gaf hij zijn visie op wat er goed was aan bedrijvigheid en vooral waar er nog verbetering mogelijk was. Dat daarbij de nadruk werd gelegd op visieontwikkeling en hogere doelen dan winst nastreven, was na zijn betoog glashelder. Ik herinner me ook dat we daarna moesten speeddaten (soms doen managers van bedrijven net alsof ze relaties aangaan). Dat bleek echter geen enkele relatie met het verhaal van Engbert Breuker te hebben. De meeste dates gingen gewoon over zakendoen en mogelijkheden in de markt. Kortom, we hadden niet veel geleerd. Eigenlijk wel jammer.

Twee medewerkers van Breuker zijn de auteurs van het boek *Schitterend organiseren*. Het eerste hoofdstuk van het boek heet 'Jeuk in je hoofd en pijn in het hart' en dat geeft meteen ook goed de sfeer en setting van het boek weer. Het wil graag kriebelen, het zet aan tot nadenken over waar we nu helemaal mee bezig zijn. We zitten in schuitjes waarin we eigenlijk niet willen zitten, we roeien met riemen die we eigenlijk niet vinden passen. (Het is wel opvallend trouwens dat we zelfs spreekwoorden hebben die deze gevoelens verwoorden, blijkbaar bestaat het gevoel al heel lang). Volgens de auteurs is het de kunst om de mogelijkheden te gaan zien. De kracht van spiritualiteit, verbeelding, dromen en toekomstfantasieën is blijkbaar zo groot dat deze inspireren en uitdagen. Dat mensen daardoor daadwerkelijk in beweging

komen. En dat heeft alles te maken met visie. Niet met management. Want, zo stellen zij, management is vooral vinken. Afvinken, lijstjes afwerken, heb ik gedaan wat ik moet doen?, kortetermijnbesluiten en angst. En daarop sturen. Daartegenover staat vonken. Mensgericht, voorkomen van problemen, langetermijndenken, liefde en hoop. Uiteraard geven we de voorkeur aan dat laatste.

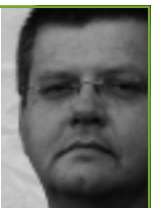
De auteurs hebben uitgebreide interviews in het boek opgenomen. Met Mathieu Weggeman, Matthijs Bierman en Ingeborg Wisseman, Wessel Ganzevoort en Steven Kik. Het zijn mooie interviews waarin duidelijk geprobeerd wordt het belang van het schitterende denken aan de orde te stellen en vooral hoe dat dan moet. Authenticiteit, duurzaamheid en heelheid zijn kernbegrippen die vaak worden besproken. Hoe het moet in de praktijk blijkt altijd wat meer problemen op te leveren. Matthijs Bierman (Triodos Bank) stelt zelfs: "Een addertje onder het gras is dat je vanwege je missie mensen aantrekt die op zoek zijn naar een warme deken, geruststellende woorden. Maar het is niet vrijblijvend, je moet een actieve bijdrage willen leveren" (pag. 65). Veel van het boek wordt daaraan gewijd, het invullen van de randvoorwaarden. Dat het daarbij mensgericht blijft is logisch. Wat me vooral opvalt is de gedegenheid. Men heeft daadwerkelijk geprobeerd om alle aspecten te benoemen. Daardoor is het een compleet boek geworden. Tegelijkertijd schuilt daarin ook het risico dat het kan worden afgedaan als 'bekende stof'. Dat is wel jammer, want ik ervaar (opnieuw) dat het een goed gestructureerd boek is.

In een gloedvol slotbetoog worden de kernbegrippen trots, zinvol leven, plezier en tevredenheid en waardevolle relaties verbonden aan 'Schitterend Organiseren'. Dat is een hoge ambitie. Ik begrijp na lezing van het boek dat hogere doel. Want als je dat hebt bereikt, ja dan is de wereld mooier geworden. Het gevoel dat mij ook bekruipt is de pijn aan je hart. Het gevoel dat ik had bij het speeddaten. Wat hebben we nu geleerd? Waar gaat het nu eigenlijk om? En dat toepassen in je eigen omgeving blijft een lastige klus. De auteurs voorvoelden dat en hebben een inspiratielijst met boeken bij elk hoofdstuk gegeven. Zodat het een keuze wordt. En het gaat schitteren.

Wij zijn er ook nog  
Wij zijn met de meesten  
Met mensen die snappen hoe je als vriend  
Door de verschillen heen over de grenzen  
Elkaar recht in de ogen kunt zien

*De Dijk, (2005) Recht in de ogen*

Renze J. Klamer is management consultant bij Sentele b.v. ([www.sentele.nl](http://www.sentele.nl))  
Duinvoet 8, 8242 RB Lelystad,  
0320-231280,  
e-mail: [klamer@sentele.nl](mailto:klamer@sentele.nl)



In De Overstap deze keer **Leen Paape**. Hij vertelt niet alleen over zijn vertrek bij PricewaterhouseCoopers en zijn nieuwe functie bij Protiviti Independent Risk Consulting, maar ook over zijn promotie aan de Erasmus Universiteit en de daarop volgende benoeming tot Hoogleraar Bestuurlijke Informatie Verzorging bij NIVRA Nyenrode.

Het afgelopen decennium was Leen partner bij PwC en daar verantwoordelijk voor dienstverlening op het terrein van risicomanagement, governance en compliance. Daarnaast was hij program director voor de Internal/Operational Auditing-opleiding aan de EUR. “Die combinatie houd je alleen vol als het werk echt leuk is. De beste herinnering die ik heb aan de tijd dat ik werkte bij PwC is de teamgeest. Met een hecht team van zo’n dertig mensen hebben we een nieuwe vorm van dienstverlening succesvol in de markt gezet. Ook al is een aantal mensen inmiddels bij andere bedrijven werkzaam, we zien elkaar nog regelmatig. De beste herinnering die ik aan de EUR heb is de internationale erkenning door IIA Inc. als één van de slechts vier Centres of Excellence wereldwijd, maar ook de buluitreikingen. Als afgestudeerden met familie en vrienden bijeen waren en we ze met een bul in de hand konden uitzwaaien.”

#### Cultuur

“Het was erg spannend, zeker door de combinatie van deze twee functies, een promotieonderzoek en een jong gezin. Het werd tijd om mijn agenda wat minder te belasten. Toen ik ook nog het gevoel kreeg dat de cultuur en structuur bij PwC niet meer helemaal de mijne was, besloot ik een nieuwe uitdaging aan te gaan bij Protiviti. Een klik op menselijk niveau en een aansprekende cultuur was de voornaamste afweging bij die keuze. In Nederland bestaat Protiviti nu zo’n twee jaar en er werken ongeveer zestig mensen. Ik sta ze zo’n twee dagen per week met raad en daad bij: klanten spreken, de organisatie helpen op te bouwen, nadenken over producten en diensten, en

opdrachten uitvoeren. De pioniersgeest van een organisatie die nog maar kort bestaat en zichzelf nog moet bewijzen, spreekt me zeer aan. Ik vind het altijd heel plezierig om iets te kunnen helpen opbouwen. Er wordt hard gewerkt, maar daarnaast is er ruimte voor wat ik de menselijke maat noem, aandacht voor het individu en een herkenbare teamspirit en cultuur.”

#### Droom

“Na mijn promotie aan de EUR wilde ik heel graag hoogleraar worden. Nyenrode bood me de kans om die droom op korte termijn te verwezenlijken. Daar ben ik nu Hoogleraar Bestuurlijke Informatie Verzorging (BIV), in het kader van de opleiding voor Register Accountant en de opleiding voor Register Controller. Samen met collega Fred de Koning ben ik verantwoordelijk voor het onderwijs op het terrein van BIV (interne beheersing zo u wilt). De ruimte die ik krijg om mijn eigen ideeën uit te werken en daarmee een stempel te drukken op het vak, spreekt mij zeer aan. Ik zie het als een uitdaging ervoor te zorgen dat RA’s en RC’s een breder perspectief krijgen als het gaat om het vraagstuk van de interne beheersing van organisaties.

Hoewel je inwerken in een nieuwe omgeving ook veel tijd en energie kost, merk ik nu al dat de work-life balance verbeterd is. Op maandag werk ik thuis om ook een deel van de zorg op me te kunnen nemen. Onze jongste zoon Jasper van acht heeft diabetes en dat vraagt veel aandacht van het thuisfront.”

#### Kennis delen

“Ik ben al meer dan twintig jaar met veel plezier actief in het onderwijs, dus dat

“Hoogleraar worden was een soort jongensdroom die in vervulling ging”



blijf ik vast lang doen. De komende jaren zit ik beroepshalve zeker nog bij Protiviti om mijn kennis en ervaring verder uit te bouwen en over te dragen aan de jongere collega’s. Als we over een aantal jaren de organisatie hebben kunnen uitbouwen naar een volwassen organisatie en we een serieuze concurrent zijn van de adviestakken van de Big 4, is mijn overstap naar Protiviti wat mij betreft een succes. Ik verwacht over tien jaar lid te zijn van raden van commissarissen en toezicht om daar mijn kennis en ervaring te delen.” □



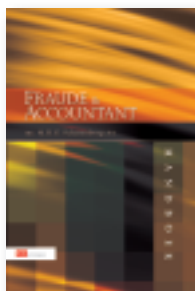
Na vele jaren als jurist-accountant werkzaam te zijn geweest als fraudeonderzoeker

besloot Martin Scharenborg zijn kennis van beide vakgebieden te beschrijven. Het resul-

taat is een serie van vijf boeken over fraude en integriteit.

## Fraude & Accountant

Sdu • ISBN 9789012117876 • € 42,40



*Fraude en Accountant* geeft de accountant een leidraad hoe hij met fraude moet omgaan. In deel A wordt op het begrip fraude ingegaan, alsmede welke verplichtingen voor de accountant gelden en hoe hij fraude kan onderzoeken. Tevens wordt ingegaan op hoe de accountant bij zijn handelen juridisch over de schreef kan gaan. In deel B zijn de regels uitgewerkt waar de accountant zich aan moet houden.

Hierbij gaat het om de wettelijke verplichtingen als de Wta, de Wet MOT en WID, maar ook om beroepsrechtelijke verplichtingen als de GBR-1994, de Verordening op de Fraudemelding, de Richtlijnen voor de Accountantscontrole en de Gedragsrichtlijn voor Persoonsgerichte Accountantsonderzoeken.

## Fraude & Onderzoek

Sdu • ISBN 9789012117838 • Prijs € 42,40



Het handboek *Fraude en Onderzoek* geeft inzicht in de wijze waarop een Fraudeonderzoek uitgevoerd kan worden. Dit is niet alleen van belang voor de onderzoeker, maar ook voor de opdrachtgever, de advocaat en de onderzochte. Deel A van het boek richt zich op het onderzoek en de regels die gelden voor de onderzoeker en de opdrachtgever. Deel B van het boek richt zich op het onderzoek en de regels die

gelden voor de betrokkene, degene die onderzocht wordt. In deel B zijn vele onderzoeksmiddelen en modelonderzoeken uitgewerkt, zodat de onderzoeker in staat is de grenzen van zijn handelen te bepalen.

## Fraude & Preventie

Sdu • ISBN 9789012117838 • Prijs € 42,40



Dit boek biedt een handleiding waarin uitgewerkt wordt hoe fraude voorkomen kan worden, dan wel de gevolgen ervan beperkt kunnen worden. Fraude is mogelijk als voldaan wordt aan drie voorwaarden: gelegenheid, druk en rationalisatie. Het aspect gelegenheid kan aangepakt worden door in de organisatie fysieke en elektronische maatregelen te treffen. Dit wordt in deel A

van het boek uitgewerkt. Hierbij wordt onder andere de aandacht besteed aan computers, gebouwen, inventaris, auto's, voorraden, personeel en geld. In deel B wordt ingegaan op de aspecten van druk en rationalisatie. Dit vereist het voorlichten en controleren van personeel. Hierbij wordt ingegaan op gedragscodes en AO-procedures, maar ook op ethiek en integriteit.

## Fraude & Werknemer

Sdu • ISBN 9789012117852 • € 42,40



*Fraude en Werknemer* bestaat uit drie delen waardoor uitgebreid aandacht kan worden besteed aan het onderzoek en aan de strafrechtelijke en arbeidsrechtelijke aspecten van een niet-integer handelende werknemer. In deel A wordt het onderzoek beschreven, zodat de personeelsafdeling, de controller, de jurist of de advocaat inzicht krijgt in de mogelijkheden en

beperkingen van een fraudeonderzoek. In deel B wordt het strafrechtelijk kader beschreven. Hierbij wordt ingegaan op procedurele aspecten, maar ook op inhoudelijke aspecten, zoals corruptie en schending van de geheimhoudingsplicht. In deel C wordt het arbeidsrechtelijk kader beschreven. Hierin wordt ingegaan op procedures, sanctiemogelijkheden, maar ook op regelgeving omtrent het niet-integer handelen door werknemers.

## Fraude & Ambtenaar

Sdu • ISBN 9789012117845 • € 42,40



Dit boek geeft inzicht in ambtenarenonderzoeken. In drie delen wordt uitgebreid aandacht besteed aan het onderzoek en aan de strafrechtelijke en ambtenaarrechtelijke aspecten van een niet-integer handelende ambtenaar. In deel A wordt het onderzoek beschreven, zodat de personeelsafdeling, de controller, de jurist of de advocaat inzicht krijgt in de mogelijkheden en

beperkingen van een fraudeonderzoek. In deel B wordt het strafrechtelijk kader beschreven. Hierbij wordt ingegaan op procedurele aspecten, maar ook op inhoudelijke aspecten, zoals ambtelijke corruptie en schending van de geheimhoudingsplicht. In deel C wordt het ambtenaarrechtelijk kader beschreven. Hierin wordt ingegaan op procedures, sanctiemogelijkheden, maar ook op regelgeving omtrent het niet-integer handelen door ambtenaren.



# 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**

# VGC en de internal auditor

Dr J.R. Van Kuijk\*

Op 1 januari 2007 trad de Verordening Gedragscode voor RA's (VGC) in werking. In deze gedragscode worden de principes vastgelegd die voor iedere RA gelden. Het gaat daarbij om de volgende vijf principes: integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding, en professioneel gedrag. De gedragscode is niet alleen van toepassing op de openbare accountant maar ook op de RA die buiten de openbare praktijk actief is. Maar wat betekent deze nieuwe gedragscode in Nederland concreet voor de internal auditor die RA is en voor het beroep van de internal auditor in brede zin?

De internal auditor is in dienst bij de onderneming, zijn broodheer. In de praktijk wordt er nog wel eens getwijfeld aan de onafhankelijkheid van de internal auditor. De VGC geeft bepalingen voor de onafhankelijkheid van de internal auditor met betrekking tot indiensttreding, assurance-opdrachten en financiële belangen. De VGC kan worden gezien als een poging de onafhankelijkheid van de internal auditor verder te versterken. Twijfels omtrent de onafhankelijkheid zouden zo mogelijk weggehaald kunnen worden. In de samenwerking met de openbare accountant op het scheidingsvlak van de jaarrekeningcontrole wordt de positie van de internal auditor nadrukkelijk versterkt.

Naast de bepalingen voor de internal auditor zijn die voor de zogenaamde 'accountant in business' interessant. Dit is een brede groep van RA's waartoe directeurs, CFO's, controllers, interim managers, docenten, opsporingsmedewerkers en toezichhouders behoren. Als de RA verantwoordelijk is voor het opstellen en rapporteren van informatie moet hij dit volgens de VGC op eerlijke en waarheidsgetrouwe wijze doen zodat de informatie in zijn context wordt begrepen. Daarbij moet de RA rekening houden met relevante voorschriften. Dit betekent concreet dat 'creative accounting'-gedrag van financieel verantwoordelijke RA's wordt teruggedrongen. Denk bijvoorbeeld aan dubieuze finan-

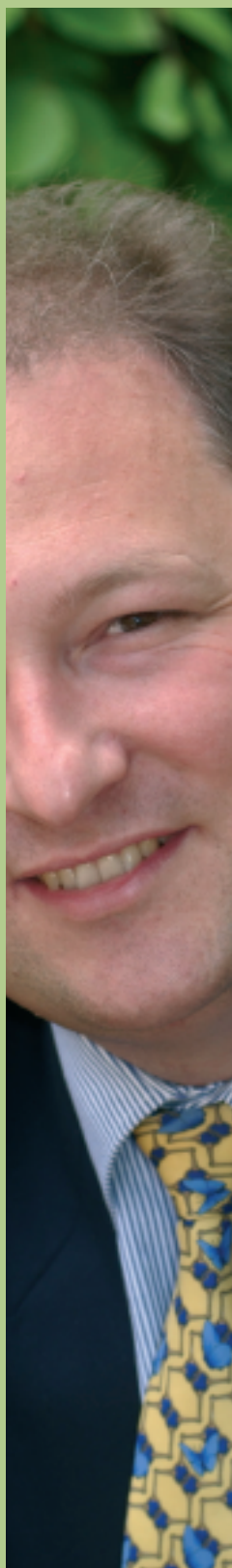
ciële verwerking van een acquisitie, de vorming van een voorziening of andere boekhoudtrucks die we gezien hebben bij Enron en Ahold.

Als de betreffende verwerking in de boeken niet door de beugel kan, zal dit blijken uit de toelichting die de RA daarbij geacht wordt te geven. Immers, de RA die optreedt als financieel directeur zal niet vrijuit gaan als hij willens en wetens de zaak onjuist voorstelt. Naar verwachting zal er dan ook een preventieve werking van de VGC uitgaan. De internal auditor zal minder op hoeven treden tegen de financieel directeur die op het scherpst van de snede opereert. De kans op een onjuiste voorstelling van de cijfers neemt eenvoudigweg af. En als de internal auditor al op moet treden, dan zal hij kunnen verwijzen naar de VGC.

De VGC is een zegen voor het beroep van internal auditors. Het geheel aan bepalingen in de VGC verstevigt de onafhankelijke positie van de internal afdeling als het gaat om de samenwerking met de financieel directeur en de openbaar accountant. Deze driehoeksverhouding is cruciaal in het corporate governance-spectrum. Vooral ook in die situaties waarbij de internal auditor belast is met de onafhankelijke beoordeling van de betrouwbaarheid van financiële informatie.

Overigens betekent het wel dat de RA-titel, gewild of ongewild, nog nadrukkelijker een keurmerk wordt. Niet alleen een keurmerk voor de financieel verantwoordelijken in de onderneming, maar ook voor de internal auditors die betrokken zijn bij de vaststelling van de betrouwbaarheid van financiële cijfers. De toekomst zal leren hoe de VGC zal uitpakken voor het internal auditvakgebied in Nederland. In ieder geval zal de VGC een belangrijke plaats moeten innemen in het onderzoek van de projectgroep van IIA-NIVRA naar de samenwerking tussen internal audit en de externe accountant.

\* Corporate director Internal Audit bij Vion Food Group (vankuijk.bob@hetnet.nl).





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](http://www.protiviti.nl)

**protiviti**<sup>®</sup>  
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](http://www.careers.deloitte.com). Je kunt ook contact opnemen met Mina Bahaj, telefoonnummer 020 - 454 74 34, e-mail: [mbahaj@deloitte.nl](mailto:mbahaj@deloitte.nl).

**Deloitte.**

Audit • Tax • Consulting • Financial Advisory.

TreasuringTalent.com