

AUDIT magazine

Magazine voor internal en operational auditors

nummer 4 september 2008

thema:

Soft controls



Muel Kaptein (EU): "Soft controls is een kwestie van vertrouwen"

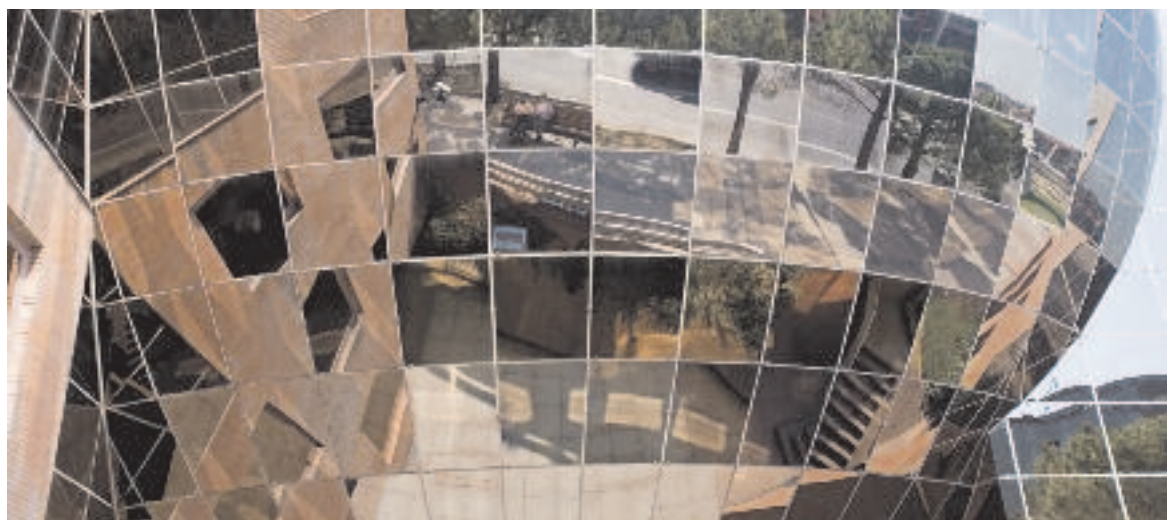


Tone at the top anno 2008: ontbrekende schakel?



Integriteit: geen borrelpraat, maar realiteit

The solutions to the internal audit challenges facing your business are out there. You just need to know where to look.*



Sometimes it's difficult to achieve the strategic focus you want to. Our professionals in internal audit services focus on your business issues, providing you with the right advice to help you deliver the right solutions, from resourcing and technology solutions to quality assurance reviews through our QARPlus service offering.

To find out more, please contact Marcel Prinsenbergh on 020 - 568 43 78

www.pwc.com/nl

*connectedthinking

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

© 2008 PricewaterhouseCoopers Inc. All rights reserved. PricewaterhouseCoopers refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity. PricewaterhouseCoopers Inc is an authorised financial services provider.

Soft controls: een harde werkelijkheid voor de internal auditor

Veel organisaties zijn de afgelopen jaren in steeds belangrijkere mate geconfronteerd met verschillende vormen van zogenaamde in control statements. Vanuit verschillende wettelijke en regelgevende kaders wordt van het management verwacht dat zij verantwoording aflegt over haar interne beheersingsomgeving in relatie tot haar bedrijfsvoering. Voorbeelden van deze kaders zijn de Sarbanes-Oxley Act, de Wet financieel toezicht (voorheen Wet toezicht beleggingsinstellingen), Bazel II, Statement on Auditing Standard 70 en de Code Tabaksblat.

Om op grond van deze verschillende vormen van wet- en regelgeving te komen tot de verschillende in control statements, wordt over het algemeen gekozen voor een systematiek waarbij de nadruk ligt op het inzichtelijk maken van de belangrijkste risico's die verbonden zijn aan de bedrijfsvoering en (het testen van) de hiermee samenhangende interne beheersingsmaat-

regelen. Hierbij wordt in de praktijk veelvuldig uitgegaan van een aanpak die gebaseerd is op het raamwerk volgens het Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Dit raamwerk is opgebouwd uit een aantal verschillende pijlers waarvan 'control environment' het fundament is.

In de praktijk blijkt het echter erg moeilijk om aan dit begrip invulling te geven. Een verdere concretisering wordt in dit verband vaak gevonden in het begrip soft controls, de kwaliteit hiervan en de mate waarin deze bijdragen aan een gezonde control environment voor een organisatie. James Roth weet dit treffend te verwoorden. Hij noemt de control environment onderdeel van het koninkrijk van soft controls.¹

Tijdens het recente IIA-congres vormde het onderwerp soft controls dan ook terecht een van de drie thema's van de tweedaagse bijeenkomst. Daar werd onder andere gesproken over het menselijk

gedrag, concrete tools voor managers en auditors, en hoe auditors het 'gevaarlijke terrein' van soft controls kunnen auditen.

Rond het thema 'Soft controls' treft u in deze uitgave van *Audit Magazine* diverse artikelen aan waarin wordt ingegaan op de noodzaak van het beoordelen van deze beheersmaatregelen en op welke wijze soft controls beoordeeld kunnen worden, maar ook audittechnieken die u kunt toepassen. Soft controls zijn voor de internal auditor inmiddels een harde werkelijkheid geworden. Wij zijn als redactie dan ook benieuwd naar uw reactie op dit nummer. Klim eens in de pen en geef uw mening!

De redactie van Audit Magazine

Meer weten over het auditen van soft controls? Kom dan naar het seminar dat het IIA hieromtrent organiseert in november 2008! Meer informatie volgt binnenkort op de website van het IIA (www.iaa.nl).

1. Roth, J., 'A Hard Look At Soft Controls', *Internal Auditor*, Institute of Internal Auditors, februari 1998, pag. 32.



- ✓ Streamline the audit process
- ✓ Improve audit visibility
- ✓ Increase audit efficiency & productivity
- ✓ Leverage assessments by other GRC groups

■ **SAVE TIME, CONDUCT BETTER AUDITS**

INTERNAL AUDIT SOFTWARE • THINK PAISLEY

Internal audit software from Paisley includes features for risk assessment, planning, scheduling, workpapers, reporting, issue tracking, time and expenses, quality assurance and personnel records. It is part of a comprehensive governance, risk and compliance solution that also includes functionality for financial controls management, compliance, risk management and IT governance.

Join over 1,300 leading organizations that utilize software from Paisley to increase efficiencies, reduce costs and improve the overall quality of financial, IT and operational audits.



PAISLEY ENTERPRISE GRC™ AND GRC ON DEMAND™ — Software for integrated audit, operational risk management, financial controls management, IT governance, and compliance. **Call 888-288-0283 or visit www.paisley.com**



thema **Soft controls**

“Soft controls is een kwestie van vertrouwen”

pag 6 De essentie van soft controls is dat het juist niet tastbaar is. Het zit tussen de oren van de mensen of de muren van een organisatie. Het gaat om de onderlinge verwachtingen en invloeden die per definitie ongrijpbaar zijn, aldus Muel Kaptein (Erasmus Universiteit). Een interview.

Soft controls: wie het begrijpt heeft niet goed nagedacht

pag 10 Ondanks discussies en publicaties lijkt er nog geen algemeen geaccepteerde definitie en methodiek voor soft controls voorhanden te zijn. Maar is dat wel zo'n probleem? Peter Bos (ACS) en Ron de Korte (Erasmus Universiteit) over de toegevoegde waarde van het onderscheiden en onderzoeken van soft controls.

Tone at the top anno 2008: nog steeds de ontbrekende schakel?

pag 14 Wat is de rol van de top van een organisatie in de beheersing van ondernemingen? En waar staat de auditor in dit geheel? Is het een onmisbaar onderdeel van de scope van de auditor? Vragen waarop Walter Swinkels (Deloitte) het antwoord geeft.

Het auditen van perceptie

pag 18 Bij de beoordeling van de aanwezige soft controls kan de auditor steunen op de informatie die vanuit de organisatie beschikbaar is, maar de auditor kan ook zelf een assessment maken. In dit artikel wordt door Chantal Verkooy en Bart van Loon (KPMG) stilgestaan bij hoe de internal auditor hieraan concreet invulling kan geven.

Verder in dit thema

pag 23 Integriteit: geen borrelpraat maar realiteit

pag 29 Soft controls: gedragsreacties en doelmatigheid

IIA Congres 2008: 'Auditors in the bush'

pag 34 *Audit Magazine* doet verslag van deze mondiale wetenschappelijke bijeenkomst. Met meer dan 25 sprekers en rond de 150 bezoekers uit diverse Europese landen een boeiende dag met veel discussie.

En de winnaar van de AMA 2007 is...

pag 40 Op 26 mei jl. vond voor de zevende keer de uitreiking van de Arie Molenkamp Award (AMA) plaats. De winnaar is Petrina van Tongeren die in 2007 aan de Erasmus Universiteit Rotterdam afstudeerde met haar referaat *De invloed van Locus of Control op de auditvoorkeuren van internal/operational auditors*.

Rijksauditedienst: het rijk alleen?

pag 44 De plannen om verschillende diensten binnen de rijksoverheid meer met elkaar te laten samenwerken, krijgen inmiddels in praktische zin vorm. Een interview met Harry Haverkamp (projectleider Rijksauditedienst), Eelke Buizer (auditmanager BZK, projectcoördinator kernteam), Jeroen Meerkerk (lid MT IAD Financiën).

rubrieken

pag 33 Column: een case voor Cees

pag 37 Column van de sponsor

pag 39 Boekalert

pag 43 Boekbespreking

pag 47 De estafettecolumn: Fred Steenwinkel

pag 48 De overstap

pag 49 IIA Young Professionals

pag 50 Verenigingsnieuws

pag 51 Nieuws van de universiteiten

pag 53 Personalia

pag 54 Column Bob van Kuijk

COLOFON *Audit Magazine* wordt uitgebracht namens Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland), tevens eigenaar van het magazine, en de Vereniging van Register Operational Auditors (VRO). De redactie nodigt lezers uit een bijdrage te leveren aan *Audit Magazine*. Bijdragen kunnen worden gemaïld aan: Jansen.Ronald2@kpmg.nl **Redactieraad:** F. Steenwinkel (voorzitter), Th. Smit RA CIA, G.M. van Gameren RA RO **Redactie:** drs. R.H.J.W. Jansen RO (voorzitter), drs. J.F. Breedveld, drs. R. Kamstra, drs. K. Laker, drs. H.A. Mulders RA RC, drs. L.Z. Nagy RO EMIA, drs. R. de Ruiters RE RA RO CISA, drs. D.L. Stabel RE CIA **Nieuws van de Opleidingen:** drs. K. Laker **Verenigingsnieuws IIA Nederland:** drs. S. Bantwal Rao **IIA Nederland:** Postbus 5135, 1410 AC Naarden, tel.: 088-0037100, fax: 088-0037101, e-mail: iaa@iaa.nl, internet: www.iaa.nl **SVRO:** Postbus 5135, 1410 AC Naarden, e-mail: secretariaat@svro.nl, internet: www.svro.nl **Bureau redactie:** R. Harmelink, info@vm-uitgevers.nl **Uitgever:** drs. J.Y. Groenink, jeannette@vm-uitgevers.nl **Vormgeving:** M. Maarleveld **Druk:** Senefelder Misset, Doetinchem **Advertenties:** voor informatie over tarieven kunt u terecht bij Bureau IIA Nederland, tel.: 088-0037100, e-mail: iaa@iaa.nl. **Abonnementen:** IIA Nederland, Postbus 5135, 1410 AC Naarden, tel.: 088-0037100, fax: 088-0037101, e-mail: iaa@iaa.nl (zie ook de website: www.iaa.nl). Abonnementen kosten € 85 per jaar, losse nummers € 25. Leden van IIA ontvangen *Audit Magazine* uit hoofde van hun lidmaatschap gratis. Abonnementen hebben telkens een looptijd van een jaar en gelden tot wederopzegging tenzij anders overeengekomen. Partijen kunnen ieder schriftelijk opzeggen tegen het einde van de abonnementsperiode, met inachtneming van een opzegtermijn van twee maanden. *Audit Magazine* verschijnt vijfmaal 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 bloemzettingen, 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.

Muel Kaptein:

“Soft controls is een kwestie van vertrouwen”

Volgens Muel Kaptein gaat het bij soft controls om vertrouwen controleren en vertrouwen hebben in de controleur. Als hoogleraar Business Ethics & Integrity Management aan de Erasmus Universiteit heeft hij veel onderzoek gedaan naar en gepubliceerd over integriteit van organisaties. Ook over soft controls. Wat hem betreft hoeft voor de meer abstracte en subjectieve toetsing die soft controls in zich draagt geen blik sociaalpsychologen worden opengetrokken. Internal auditors zijn de meest aangewezen personen om soft controls te beoordelen.

Interview: Drs. H.A. Mulders RA RC
Tekst: B. van Breevoort

Kaptein signaleert dat het niet functioneren van hard controls als een van de grote boosdoeners naar voren komt in het wetenschappelijk onderzoek dat is verricht naar de oorzaken van beursfraudes, boekhoudschandalen en fouten in de rechtmatigheid bij de overheid. “Echter, een andere belangrijke oorzaak dat mensen over de schreef gaan zit in de normen en waarden, de handel en wandel en cultuur van organisaties. Goed gedrag van mensen is niet te verzekeren door louter systemen, procedures en gedragscodes. Het gaat om betrokkenheid, goede intenties en een juiste omgang met druk. Daarmee is het belang van soft controls aangetoond en dit verklaart ook waarom het de laatste jaren sterk in opkomst is.

In de Sarbanes-Oxleywetgeving (SOx) werd al gerept over het belang van een code of conduct in de control environment en de interpretatie daarvan. Toch lag de focus in het begin veel meer op hard controls. Nu men alle maatregelen heeft ingevoerd, merkt men dat er nog steeds zaken mis kunnen gaan. Dit leidt er toe dat men zich steeds meer gaat afvragen wat echt effectief is en daar blijkt de toepassing van soft controls een goede richtsnoer voor te zijn.”

Wat zijn misvattingen die over soft controls bestaan?

“Men beschouwt soft controls als maatregelen die het gedrag zouden beïnvloeden. Men denkt dan voornamelijk aan de niet-reguliere beheersingsmaatregelen als een gedragscode, een klokkenluiderregeling, et cetera. Dit zijn echter nog steeds maatregelen die waarneembaar en tastbaar zijn omdat ze op schrift zijn gesteld. De essentie van soft controls is dat het juist niet tastbaar is. Soft controls zit tussen de oren van de mensen of de muren van een organisatie. Het gaat om de onderlinge verwachtingen en invloeden die per definitie ongrijpbaar zijn.

Helaas zie je in de praktijk dat men met het instellen van een gedragscode op basis van SOx of Tabaksblat denkt soft controls te hebben toegepast. De interne accountant, en later de externe accountant, zetten braaf een vinkje op hun checklist als ze hebben geconstateerd dat er een gedragscode op het intranet van een organisatie staat, maar dat zegt natuurlijk niets. Het kan zelfs averechts werken. Er moet op toegezien worden dat medewerkers de code daadwerkelijk tot zich nemen, dat de inhoud van de code bespreekbaar is en dat oplossingen worden getroffen voor de mogelijke problemen die de code oproept. Dit geldt onverkort

voor maatregelen als functiescheidingen en de verdeling van interne bevoegdheden. Ze staan of vallen met de soft controls binnen de organisatie.

Wat een heel sterke soft control is, is voorbeeldgedrag. Het vormt een bron voor de normen en waarden binnen een organisatie. Als je baas ten aanzien van de boekhoudregels de kantjes ervan afloopt of ze zelfs aan zijn laars lapt, schept dat mogelijke precedents bij de medewerkers. Omgekeerd werkt het ook: een baas die het goede voorbeeld geeft, zal gelijkgestemde mensen om zich heen verzamelen en zal soortgelijk goed gedrag oproepen bij medewerkers. In dat licht zijn soft controls op zichzelf een factor in gedrag. Daarnaast bieden soft controls vaak ondersteuning aan het goed laten werken van hard controls.”

Soft control heeft in belangrijke mate te maken met hoe zaken worden beleefd en doorleefd. Het gaat om de intrinsieke bewustwording en navolging van de kernwaarden van een organisatie. Maar hoe maak je zoiets meetbaar en onderwerp je het aan een audit? Je hebt toch een norm nodig om aan te toetsen?

“In de praktijk concentreert men zich veelal op zaken die gemakkelijk te meten zijn. Omdat soft controls niet tastbaar zijn, vereisen ze een andere manier van auditen en ook andere vaardigheden en kwaliteiten. Het is echter wel degelijk mogelijk om soft controls te meten, al is een resultaat niet op één bepaalde cijfermatige schaal uit te zetten. Je kunt bijvoorbeeld dimensies benoemen die van belang zijn voor het stimuleren van medewerkers en managers tot goed gedrag. Je kunt normen opstellen en deze meten, zoals voorbeeldgedrag van de top. Uiteraard betekent dat niet dat je gaat turven hoe vaak de CEO in het personeelsblaadje het woord integriteit in de mond heeft genomen of hoeveel uur het management heeft besteed aan opleidingen over integriteit. Wat wel heel goed mogelijk is, is om de laag onder de top door middel van enquêtes, interviews of een paneldiscussie te bevragen hoe zij het voorbeeldgedrag van de top zien. Dat levert een schat aan informatie op. Vervolgens vereist het een kwalitatieve vertaalslag naar de organisatie toe. Eigenlijk is het niets nieuws, want de interne accountant deed dit vroeger ook al, maar dan onbewust. Vroeger zat de interne accountant in de kantine en kon daar informeel de sfeer en de werkdruk peilen. Door de automatisering en toegenomen efficiency in de controle zijn de auditor en controller verder weg komen te staan van de primaire processen. Daardoor krijgen zij de subjectieve signalen niet meer mee. Vandaag de dag leeft er een sterke behoefte bij het management om dat inzicht weer terug te krijgen.”

In de praktijk lijkt het mij als internal auditor heel lastig om die norm precies te formuleren.

“Ik zal de laatste zijn om te zeggen dat het gemakkelijk is. Toch vind ik dat het te doen is. De beste start is om in samenspraak met het management de normen vast te stellen en doelstellingen of

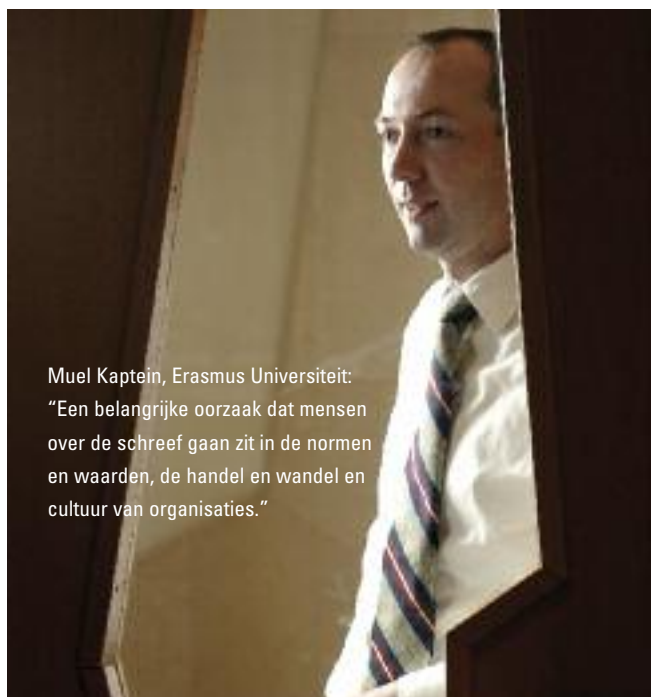
meeteenheden als openheid, werkdruk, integriteit, sancties bij incidenten, te formuleren. Vervolgens moeten de methodieken voor de metingen door specialisten worden opgesteld. Ten slotte moet in overleg met het management een realistische doelstelling over het resultaat worden afgesproken (bijvoorbeeld een bepaald percentage van de medewerkertevredenheid over de werkdruk). Daarbij is

Het gaat er juist om vertrouwen te controleren en vertrouwen te hebben in de controleur

een score van 100 procent uiteraard niet realistisch. Op basis van de uitkomst kan de discussie plaatsvinden of het aan de verwachtingen voldoet en indien niet, wat er aan gedaan dient te worden.”

Soft controls liggen op het terrein van de sociale wetenschappen. Beschikt de internal auditor wel over voldoende vaardigheden om soft controls te auditen? Of is het een terrein waar anderen dan de auditor onderzoek naar moet doen? Volgens de IIA standards zal de auditor een deugdelijke grondslag bij zijn bevindingen in het dossier moeten vastleggen. Kan dat wel in alle gevallen? Als het gaat om het beoordelen van voorbeeldgedrag: heeft de auditor daar wel verstand van of zouden we dat over moeten laten aan gedrags- of andere deskundigen? Kortom, begeeft de auditor zich hiermee niet op glad ijs?

“Soft controls zijn echt iets anders voor internal auditors. Ik heb dat gezien bij het NIVRA en de VERA, waar ik sinds een paar jaar cursussen geef, en bij mijn collega's van KPMG. Dat komt



Muel Kaptein, Erasmus Universiteit:
“Een belangrijke oorzaak dat mensen over de schreef gaan zit in de normen en waarden, de handel en wandel en cultuur van organisaties.”

DE BESTE BANEN VOOR FINANCIALS



ROBERT HALF - JE CARRIÈRE LANG

WWW.ROBERTHALF.NL



Robert Half®

omdat het gaat om subjectieve zaken, gevoelens, affecties en attitudes. Het is niet digitaal. Verder vraagt men zich af wat de waarde is van de geconstateerde subjectieve parameters.

Tegelijkertijd zie ik de noodzaak bij de beroepsgroep om er iets mee te doen, omdat de toepassing van hard controls niet zaligmakend is. Het management vraagt bovendien om een meer compleet beeld dan alleen de cijfers.

Internal auditors hebben een opleiding achter de rug waarin ze reeds gepokt en gemazeld zijn ten aanzien van normen en waarden, methodieken, het meetbaar maken en vertalen van processen, conclusies trekken en analyses opstellen. Daarom komt deze beroepsgroep er het meest voor in aanmerking en zou ik er niet een blik sociaalpsychologen voor opentrekken. Soft controls zijn in mijn ogen een integraal onderdeel van de werkzaamheden van een internal auditor. Hij moet oog hebben voor wat er achter de cijfers zit. Hij is daar ook zeker toe in staat. Ik begrijp de koudwatervrees voor het feit dat zaken niet onomstotelijk zijn vast te stellen. Het vereist dan ook eerder durf van een internal auditor dan dat het gaat om de juiste capaciteiten en vaardigheden.”

Verschilt een onderzoek naar soft controls per organisatie? Zit er bijvoorbeeld verschil tussen een onderzoek naar de kwaliteit van soft controls bij een bouwonderneming ten opzichte van een financiële instelling?

“Bepaalde generieke normen zijn voor allerlei soorten organisaties van belang, zoals voorbeeldgedrag, helderheid van normen en waarden, haalbaarheid, openheid en transparantie. Daarnaast zijn er bepaalde soorten soft controls die voor specifieke organisaties en branches van belang zijn. Zo eist de ene organisatie hogere commerciële waarden ten aanzien van de bejegening van klanten maar eist een andere organisatie hogere professionele waarden aan de dienstverlening. Verder speelt een rol in wat voor sector een organisatie actief is en welk type wetgeving er op van toepassing is. Zo zal een organisatie die vertrouwelijke informatie verwerkt daar specifieke soft controls voor moeten inrichten. De vertaalslag van generieke normen naar concrete aandachtspunten verschilt ook per organisatie. Het dient toegesneden te zijn op het type organisatie wil het effectief en werkzaam zijn.”

Stel dat een organisatie zijn systeem van soft controls goed heeft ingericht. Biedt dat mogelijkheden om aan de kant van de hard controls te snijden?

“Een optie is dat men alle gaten die hard controls openlaat dicht met soft controls. Echter, hard controls zijn eerder een correctie op de soft controls dan omgekeerd. Een andere optie is dat bij het verrichten van auditwerkzaamheden eerst wordt gekeken naar de soft controls om op basis daarvan de risico's te bepalen, waarop de auditor vervolgens de benodigde hard controls inzet waar de soft controls tekortschieten. Dit is wellicht de meest aangewezen aanpak voor een auditor omdat het de audit efficiënter maakt.”

Tot slot, wat vindt u in de context van soft controls van de geveulgelde uitspraak van de communist Lenin: “Vertrouwen is goed, controle is beter.”



Illustratie: Roel Ottow

“Een aantal jaren geleden heeft Kees Cools een boek geschreven met de titel *Controle is goed, vertrouwen nog beter*. Naar die stelling wordt inmiddels al wat meer genuanceerd gekeken. Als KPMG hebben we daar recent een whitepaper over gepubliceerd met als titel *Hypegiaphobia*. Het gaat niet om controle of vertrouwen. Het gaat er juist om vertrouwen te controleren en vertrouwen te hebben in de controleur. Probeer het mechanisme en de spelers te verenigen zodat het doel eensluidend is. Daarbij gaat het niet om blind vertrouwen want daar zijn de risico's te groot voor.

Voor een goede werking van soft controls is vereist dat er voldoende mechanismen zijn die de organisatie in control houden, ook al ontbreken er voldoende regels of systemen. Het moet mogelijk zijn om vertrouwen te hebben in het zelfregulerend of zelfreinerend vermogen van een organisatie. Het controleren van het vertrouwen verdiept dat vertrouwen en daarom is het van belang dat de organisatie vertrouwen heeft in de controleur. Op de controleur rust de taak om vooral de juiste prioriteiten te stellen in zijn onderzoek en om daarbij aandacht te hebben voor zaken die niet eenvoudig zijn te controleren.”

Soft controls: wie het begrijpt heeft niet goed nagedacht

Ondanks de discussies en publicaties lijkt er nog geen algemeen geaccepteerde definitie en methodiek voor soft controls voorhanden te zijn. Maar is dat wel zo'n probleem? En waarin ligt de toegevoegde waarde van het onderscheiden en onderzoeken van soft (of social) controls eigenlijk? Deze vragen komen in dit artikel aan bod, waarbij wordt ingegaan op de invloed van verschillende denkwijzen over mensen en organisaties.

Drs. P.W. Bos RO CIA
R.W.A. de Korte RA RE RO CIA

Eind 2007 was er een alumni-bijeenkomst van de opleiding Internal/Operational Auditing aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. De bijeenkomst stond in het teken van de (on)bruikbaarheid van *definities* van soft controls. Diverse definities en omschrijvingen passeerden de revue. Sommige definities werden wat meer gewaardeerd dan andere, maar geen enkele definitie kreeg unanieme bijval.

Robeco Nederland constateerde na een intern onderzoek naar een goed en meetbaar systeem van soft controls dat 'een dergelijk onderzoek geen sinecure is', en dat 'een alom aanvaarde, systematische *methodiek* ontbreekt'.¹ Zelfs de *benaming* van wat wij hierna (en bij voorkeur) met social controls aanduiden verschilt in de praktijk. Denk aan soft controls, maar ook aan sociaal organisatorische controls, personnel controls, cultural controls en behavioral controls.²

De vraag is of algemene acceptatie van definities en methodieken op dit vlak wel mogelijk is. En, nog fundamenteler, wat is eigenlijk de toegevoegde waarde van het onderscheiden en onderzoeken van social controls?

Auditing heeft als doel waarde toe te voegen aan de organisatie en de bedrijfsvoering van de organisatie te verbeteren. Daartoe worden in de regel een of meer aspecten van de organisatie getoetst aan door belanghebbenden wenselijk en goed geachte normen. Het operationaliseren van begrippen als 'wenselijk' en 'goed' worden echter beïnvloed door de denkwijze van betrokkenen over mensen

en organisaties. Anders gezegd, de denkwijze over mensen en organisaties heeft invloed op de definiëring van (goede) management control, soft control, social control, hard control, et cetera. En op het ontwerp, de uitvoering en de toegevoegde waarde van daaraan gerelateerd onderzoek.

Denkwijzen over mensen en organisaties

Vraag cursisten organisatieonderzoek om een organisatie te tekenen en je krijgt een veelheid aan tekeningen: een organigram, een set persoonlijke netwerken, een apenrots, een gevangenis, een machine, een denkwolkje, een stel hersens (organisatie zit tussen de oren) of men tekent niets (organisatie is 'niets'). Dit verzoek heeft als doel om te discussiëren over:

- de diverse denkwijzen die deelnemers bewust of onbewust kunnen hebben over mensen en organisaties;
- het niet noodzakelijkerwijs overeenstemmen van deze denkwijzen met die van bijvoorbeeld collega-onderzoekers, opdrachtgevers en andere belanghebbenden;
- de impact van dit alles op management control en daaraan gerelateerd onderzoek.

De gedragswetenschappen (Sociale) psychologie en Organisatie-sociologie verschaffen ons nuttige handvatten bij het onderkennen van verschillende denkwijzen over mensen en organisaties.³

	Het partijenmodel	Het systeemmodel
Voornaamste analyse-eenheid	Deelgroeperingen met eigen belangen	De organisatie als geheel met bepaalde functionele vereisten
Duurzaamheid van de organisatie	Labiël verband; hooguit een 'belangengemeenschap', een coalitie	Stabiel verband, met inherente krachten tot zelfhandhaving
Benadrukte 'drijfkrachten'	Dwang- en lokmiddelen	Norm- en saamhorigheidsbesef
Mensbeeld	Een koel-berekenend op eigen belang gericht wezen	Een sociaal wezen, gericht op het organisatiebelang
'Gevoelstoon' van de analyse	Cynisch/realistisch	Idealistisch

Tabel 1. De organisatie als conglomeraat van partijen en als sociaal-cultureel systeem (Bron: Lammers, 2000)

Denken over mensen

Sociale psychologie bestudeert het voelen, denken en handelen van de mens en behandelt diverse voor auditors relevante thema's, waaronder mensbeelden. Een bekende theorie hierover betreft de X- en Y-mensbeelden van McGregor⁴, vaak vereenvoudigd tot respectievelijk een negatief en een (sociaal wenselijker) positief mensbeeld. Je zou het echter ook kunnen vertalen met 'vertrouwen is goed, controle is beter' en 'controle is goed, vertrouwen is beter'. Het zal dan hopelijk duidelijk zijn dat beide mensbeelden goed verdedigbaar zijn, maar ook dat het geprefereerde denkbeeld invloed heeft op iemands beeld van management control en daaraan gerelateerd onderzoek.

Denken over organisaties

Psychologie belicht vooral de individuele mens (in relatie tot zijn omgeving) en verklaart daarmee nog onvoldoende iemands denkwijze over organisaties. Die denkwijze volgt uit het antwoord op de vraag waarom mensen samenleven en samenwerken in organisaties. Organisationsociologie biedt ons daarbij nuttige aanknopingspunten. Het besteedt onder andere aandacht aan de ontwikkeling van het denken over organisaties.

Enkele decennia hiervan overziend concludeert emeritus hoogleraar Lammers dat het gros van de in de organisatiesociologische analyses gebruikte denkwijzen kan worden opgevat als varianten of combinaties van twee modellen, het systeemmodel en het partijenmodel (zie tabel 1). In het eerste model ligt de nadruk op de organisatie als geheel, waarbij dat geheel wordt gezien als een sociaal-cultureel systeem. In het tweede model wordt de organisatie voorgesteld als een conglomeraat van partijen die hun eigen doeleinden en belangen najagen.⁵

Vergelijkbare onderzoekssituaties kunnen zo tot verschillende analyses leiden. Volgens Lammers niet noodzakelijkerwijs doordat de onderzoekers het over een ander deel van de werkelijkheid hebben, maar omdat betrokkenen een *andere kijk* op dezelfde werkelijkheid hebben.



Denken over beheersing

Het gaat bij Organisationsociologie niet alleen om het denken over organisaties, maar ook over de problemen die daarmee samenhangen: controleerbaarheid, leefbaarheid, bestuurbaarheid en beheers-

Het verdient juist waardering dat onderzoekers de moed hebben om zich regelmatig een andere onderzoeksbil aan te (laten) meten

baarheid. Bij het definiëren en onderzoeken van deze problemen is het nuttig om nader in te zoomen op de volgende min of meer klassieke stromingen en scholen:

- *Bureaucratie/oligarchieschool*: een organisatie dient te worden bestuurd door het toepassen van principes als hiërarchie, specialisatie, taken en regels.
- *Human relationsschool*: de organisatie bestaat uit mensen, zijnde sociale wezens. Nuttige principes zijn het verbeteren van leiderschap en het stimuleren van groepsverbanden, waarbij de informele organisatie de hoofdrol speelt.

- *Neo-institutionalisme*: de organisatie bestaat uit gedragspatronen, corresponderend met gelegitimeerde normen en bekrachtigd door sociale controle en sancties. Een en ander wordt beïnvloed door de omgeving (competitie en normatieve eisen en verwachtingen).
- *Rationele keuzetheorie*: de organisatie bestaat uit individuen met eigen drijfveren en motieven. Relevante vragen zijn hoe en op welk niveau (individu, groep) hun prestaties gemeten moeten worden en hoe objectief de criteria zijn.

Veelal volgen mensen qua denkwijze één of een combinatie van genoemde modellen, stromingen en/of scholen. Uiteraard zijn nog allerlei andere indelingen mogelijk, maar waar het om gaat is dat niet alleen iemands denkwijze over mensen, maar ook zijn denkwijze over organisaties en hun problemen van invloed is op zijn visie op (goede) managementcontrol en het nut van het onderscheiden en onderzoeken van social controls.

Vertaald naar de vier genoemde stromingen en scholen, zal de

- de invloed van deze denkwijzen op de verdere uitwerking en toepassing van het onderzoeksontwerp.

Denkwijzen en belanghebbenden

Het eerste aspect is al aan de orde gekomen. Het zal duidelijk zijn dat een zo goed mogelijke afstemming van deze denkwijzen bijdraagt aan het tegengaan van communicatiestoornissen en verwachtingskloven.

Denkwijzen en modellen

Het tweede aspect wordt tegenwoordig in de diverse trainingen en opleidingen aangaande management control en auditing gedoceerd, waarbij vooral gewezen wordt op de oorspronkelijke doelen en onderliggende aannamen van bekende modellen zoals COSO, COCO, INK en Simons. De insteek van een model weerspiegelt veelal een dominante denkwijze over mensen en organisaties. Zo staat bij COSO de controleerbaarheid en beheersbaarheid van de organisatie centraal, onder meer met het oog op het voorkomen

van fouten, terwijl bij het INK-model zaken als satisfactie, leiderschap en verbeteren meer accent krijgen. De eerder besproken X- en Y-mensbeelden van McGregor zijn hierin goed herkenbaar. En bij de levers of control van Simons zijn in de vier soorten beheersmaatregelen, met enige goede wil, de vier besproken klassieke

stromingen en scholen herkenbaar. Verondersteld dat de onderzoeker invloed heeft op de keuze van het te hanteren model, is het verstandig een model te kiezen (of te ontwikkelen) dat qua denkwijze past bij de onderzoeksdoelstelling en de denkwijze van belanghebbenden.

Denkwijzen en onderzoeksontwerp

Misschien wel de belangrijkste beïnvloeding vindt echter plaats ná de keuze van een onderzoeksmodel, namelijk bij het vaststellen van de beoordelingscriteria, de operationele onderzoeksvragen, de onderzoeksstrategie, het onderzoeksmateriaal en de wijze van gegevensverwerking, oordeelvorming en rapportage. Kortom, de gehele verdere uitwerking en toepassing van het onderzoeksontwerp.⁶ Veelal zijn opdrachtgevers en andere belanghebbenden daar te weinig bij betrokken en vindt de grootste beïnvloeding dus plaats door de denkwijze en voorkeuren van de onderzoeker zelf. Bij een 'leeg' model zoals dat van Simons, is op voorhand duidelijk dat deze invloed groot kan zijn, maar ook bij een wat nader ingevuld model zoals COSO is er nog veel ruimte voor 'kleuring'. In de praktijk kan dit tot sterk verschillende onderzoeksontwerpen leiden.

Bijkomend effect is overigens dat modellen onbedoeld een nogal eenzijdig imago kunnen krijgen: 'COSO is voor accountants', 'INK voor wereldverbeteraars' en 'ISO 9001 gaat alleen over processen en procedures'. Karikaturen die het zicht op de eventuele

De toegevoegde waarde van het onderscheiden en onderzoeken van social controls ligt in het bewust met andere ogen kijken naar dezelfde werkelijkheid

bureaucraat social controls waarschijnlijk vooral zien als een wat exotische aanvulling op de 'echte' (namelijk harde) controls. Leuk voor een heisessie, zeg maar. De human relationsgelovige begrijpt wellicht niet helemaal waarom social controls onderscheiden zouden moeten worden van andere controls, aangezien in zijn ogen controls altijd beogen 'social' te zijn. De neo-institutionalist gaat er een eind in mee wanneer gesproken wordt over het nut van een gedragscode en de controle op naleving daarvan. En tot slot zal de rationalist vragen wat het oplevert en hoe dat dan gemeten gaat worden.

Opmerkelijk is overigens dat een dergelijke redenering natuurlijk net zo goed geldt voor (de zin van) het onderscheiden en apart onderzoeken van hard controls. Gezien de weinige discussies en publicaties hierover hebben we daarbij blijkbaar wat minder twijfels.

De invloed van denkwijzen op een onderzoek

De invloed van denkwijzen over mensen en organisaties op het ontwerp, de uitvoering en de toegevoegde waarde van organisatieonderzoek is niet te voorkomen en ook geen probleem zolang onderzoekers rekening houden met:

- de dominante denkwijzen van zichzelf, de opdrachtgever en andere belanghebbenden;
- de dominante denkwijzen die ten grondslag liggen aan (de ontwikkelaars van) modellen en methodieken;

toegevoegde waarde van beschikbare modellen vertroebelen. Collega-onderzoekers zijn soms verbaasd dat een succesvol onderzoek naar cultuurbeïnvloedende maatregelen 'gewoon' op de internal environment van COSO was gebaseerd. Hetzelfde geldt voor self assessments op basis van INK en management control audits aan de hand van ISO 9001. Maar, in alle gevallen weegt zwaar mee wat het best aansluit bij de dagelijkse praktijk van de belangrijkste belanghebbenden: de afnemers van de onderzoeksresultaten.

Een doelmatig en bruikbaar onderzoek vraagt van onderzoekers dat zij zich onbevooroordeeld verdiepen in de beschikbare modellen en rekening houden met de wijze waarop denkwijzen en voorkeuren de verdere uitwerking en toepassing van het onderzoeksontwerp bedoeld of onbedoeld kleuren.

Samenvattend kan geconcludeerd worden dat de toegevoegde waarde van het onderscheiden en onderzoeken van social controls niet zozeer ligt in het bekijken van een 'ander deel' van de werkelijkheid, maar wél in het bewust met andere ogen kijken naar dezelfde werkelijkheid, rekening houdend met de hiervoor geschetste randvoorwaarden en beperkingen.

Kennis, vaardigheden en verwondering

Het zal inmiddels duidelijk zijn dat wij de benodigde kennis en vaardigheden niet denken te vinden in het beheersen van een algemeen geaccepteerde definitie en methodiek omtrent social controls. Een zoektocht daarnaar kan overigens wel nuttig zijn want die legt, als het goed is, een grote diversiteit in denkwijzen en voorkeuren bloot. Het bereiken van algemene acceptatie is daarmee onwaarschijnlijk. Anders gezegd, als je dat bereikt, dan heb je waarschijnlijk niet goed gezocht.

Desondanks moeten bij elk onderzoeksontwerp keuzen worden gemaakt. Juist maatwerk, aftasten wat in de voorliggende situatie het meeste bijdraagt, levert kwaliteit. Er moet worden gedefinieerd, afgebakend, gekozen, accenten worden gelegd, et cetera. Uiteraard in overleg met de opdrachtgever en de afnemers van het onderzoek, want zij bepalen de bruikbaarheid ervan. Wat omstanders daarvan vinden is minder van belang.

Natuurlijk hebben keuzen altijd iets onvolkomens in zich. Elk model of ontwerp is een explicitering van de werkelijkheid en daarmee een versimpeling van de veel rijkere, impliciete werkelijkheid.⁷ Het om die reden bekritisieren van audits naar social controls is daarom wat al te gemakkelijk.⁸ Een model als basis om te onderzoeken en te komen tot een beoordeling, vormt inderdaad een stel mentale oogkleppen, maar zolang die beperking duidelijk is voor zowel de onderzoeker als de opdrachtgever en diegenen die object van onderzoek zijn, is er weinig aan de hand.⁹

Het verdient juist waardering dat onderzoekers de moed hebben om zich regelmatig een andere onderzoeksbriil aan te (laten) meten. De daartoe benodigde kennis en vaardigheden zitten vooral in het onderkennen en hanteren van de rijkdom en diversiteit in mensbeelden en denkwijzen en in het onderkennen en relativeren van de eigen dominante denkwijze en voorkeuren.

Om tegemoet te komen aan het eerst genoemde punt verrijken wij



Peter Bos werkt bij ACS te Driebergen en ontwikkelde een nieuwe cursus op het gebied van social controls.

Ron de Korte is program director van de postinitiële masteropleiding Internal/Operational Auditing aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, mede-initiatiefnemer van auditing.nl en partner bij ACS.

ons opleidingsmateriaal meer en meer met inzichten vanuit de gedragswetenschappen. Tevens laten wij een scala aan mogelijke modellen en meetinstrumenten de revue passeren, waaronder de meer specifieke modellen van Sanders & Neuijen, Straathof & Van Dijk, Barrett, Landsberg, Hersey & Blanchard, Leeuw en Cameron & Quinn.¹⁰

Wat betreft de eigen denkwijzen en voorkeuren hebben we het over misschien wel de twee belangrijkste eigenschappen van een goede onderzoeker, namelijk zelfkennis en het vermogen om zich te blijven verwonderen, ook als je alles al eens denkt te hebben gezien. De bereidheid om (steeds opnieuw) met andere ogen naar dezelfde werkelijkheid te kijken is voor onderzoekers die echt willen bijdragen aan goed functionerende organisaties geen luxe maar een noodzaak. □

Noten

1. Mulders, H.A., 'Management control: Soft control? Hard nodig!', *MCA*, juni 2008.
2. Hartog P.A. en R.W.A. de Korte, 'Soft controls, object van de auditor', *Internal/operational Auditing*, bijdragen aan Governance & Control, Auditing.nl, 2008.
3. Bos, P.W., 'Gedrag, de sociologische en psychologische kennis van de internal auditor', *Audit Magazine*, december 2003, www.auditing.nl.
4. McGregor, D., *The human side of Enterprise*, McGraw-Hill Companies, 1960.
5. Lammers, C.J. e.a., *Organisaties vergelijkenderwijs, ontwikkeling en relevantie van het sociologisch denken over organisaties*, Het Spectrum, 2000 (achtste bijgewerkte druk).
6. Hartog, P.A., Babeliowsky, A. en J.M.H. Otten, *Auditmethodologie, een framework voor vraaggerichte, gestructureerde audits*, www.auditing.nl, 2002.
7. Weggeman, M., *Kennismanagement, inrichting en besturing van kennisintensieve organisaties*, Scriptum, 2001.
8. Aardema, H. en H. Puts, 'De harde werking van 'soft controls'', *TPC*, juni 2008.
9. Jonker, J., *Met mate te meten*, Gorcum, 1990.
10. Korte, R.W.A. de, en A.C.J.M. Olsthoorn, *Het belang van inzicht in de bedrijfscultuur*, www.auditing.nl, 2005.

Tone at the top anno 2008: nog steeds de ontbrekende schakel?

Grote affaires als Enron en Worldcom schudden een paar jaar geleden de wereld wakker en leidden tot verhoogde aandacht voor corporate governance en voor de rol van de top van de organisatie in de beheersing van ondernemingen. Het creëren van bewustzijn en het auditen van de tone at the top is nog steeds een onmisbaar onderdeel van de scope van de internal auditor.

Dr. W.H.A. Swinkels RO

Rond 2002 waren Enron en Worldcom twee voorbeelden van schandalen die het belang van de internal auditor benadrukten. Het was Cynthia Cooper, internal auditor van Worldcom die de klok luidde over accountingfraude. Uiteindelijk leidde een verkeerde tone at the top en gecreëerde control environment tot frauduleus handelen. En dan komt de vraag waar de internal auditor was. Of zoals vermeld bij de introductie van het boek van Cynthia Cooper²: 'Are you brave enough to stand up for what you know is right even when what is right is not what is popular? Would you have the stones to confront your employer after you discovered inappropriate business practices, even if your employer was an aggressive, multi-billion dollar telecommunications company?'

Bepalende factor

De schandalen hebben de afgelopen jaren geresulteerd in veel discussies over de rol en de scope van de internal auditor. Door de Sarbanes-Oxleywetgeving leek de rol van de internal auditor zich in eerste instantie vooral op interne controle en het ruimere internal control te richten. De laatste jaren evolueerde de scope toch verder richting risk management en governance.

De top hoeft niet alleen een risicofactor te zijn; het is ook een bepalende factor voor de koers en de sfeer van een bedrijf. De top moet er zorg voor dragen dat de organisatie goed functioneert en de goede richting opgaat. Dit komt onder meer tot uiting in het stellen van te realiseren doelen en het geven van sturing. De top moet sturing geven aan enerzijds innovatie, dynamiek, complexiteit en anderzijds aan de beheersing van de organisatie. Uiteindelijk is de juiste tone at the top en de daarbij behorende

cultuur een competitive advantage van een organisatie.³ Het gedrag van het management en het effect dat zij heeft op de rest van de organisatie blijft nog te veel buiten het gezichtsveld van de auditor, terwijl dit toch een onderdeel is van het beheersingssysteem waar de auditor naar zou moeten kijken

In dit artikel wordt eerst ingegaan op de definitie van tone at the top, waarna verder wordt ingezoomd op de context rondom de tone at the top en de rol van de internal auditor hierin. Ten slotte komt de vraag of dit onderwerp al onderdeel is van de scope van de internal auditor of nog niet, aan de orde.

Het begrip tone at the top

Bij beheersingsvraagstukken wordt veelal de doelstelling van de onderneming als uitgangspunt genomen. Door het koppelen van de resultaten aan de strategie en de bewust genomen acties van het management, kan worden geanalyseerd of voldoende sturing en beheersing is gegeven. Tone at the top is een van de instrumenten van management control en is dus onderdeel van de bewuste acties van het management. In *figuur 1* is deze gedachtegang weergegeven.

Het ontstaan van het begrip tone at the top is terug te leiden naar het COSO rapport⁴: 'The tone set by top management – the corporate environment or culture within which financial reporting occurs – is the most important factor contributing to the integrity of the financial reporting process. Notwithstanding an impressive set of written rules and procedures, if the tone set by management is lax, fraudulent financial reporting is more likely to occur.'

Een nadere handreiking voor de invulling van het begrip tone at the top wordt gegeven door Merchant. Hij geeft aan dat de 'tone at the top wordt gezet door consistentie tussen de uitspraken, beweringen en verklaringen van het topmanagement in vergelijking met hun feitelijke gedrag'.⁵

Deze omschrijving geeft op een duidelijke wijze de koppeling tussen zeggen en doen weer. Het opschrijven van belangrijke uitgangspunten van de organisatie is niet genoeg. Het gaat om het richtinggeven aan het handelen van de medewerkers in de organisatie. Dit is niet eenmalig, maar dient juist continu te gebeuren. Merchant geeft echter geen nadere uitwerking van de elementen waaruit de tone at the top bestaat.

Om de hiervoor genoemde omschrijving van tone at the top haantbaar te maken, moet het verder worden uitgewerkt in een aantal bouwstenen. De bouwstenen van tone at the top zijn leiderschap, communicatie, cultuur en de consistentie tussen deze elementen. Voor het management is het van belang om te weten of hun tone at the top de vereiste cultuur en gedrag bewerkstelligt. Monitoring is daarom essentieel. Deze elementen zijn in *figuur 2* in onderlinge samenhang nader uitgewerkt.

Een aandachtspunt zit in het woord consistentie. Consistentie impliceert dat tone at the top altijd helder naar voren komt in elke situatie. Niet alleen binnen de organisatie, maar ook buiten de organisatie. Door het ontbreken van consistentie ontstaat verwarring en daarmee verliest tone at the top zijn kracht.

Context van belang

Een actueel onderwerp is de kredietcrisis. Uit publicaties komt naar voren dat de banksector onderkent dat interne 'tekortkomingen' hebben bijgedragen aan onstuimige financiële markten en daarmee samenhangende gevolgen voor de wereldeconomie.⁶ In de toespraak van minister Bos bij de opening van het nieuwe gebouw van het NIVRA geeft hij aan dat gewerkt moet worden aan de balans tussen vertrouwen en controle.⁷ En dat bij het bespreken van oorzaken van de financiële crisis in de VS ele-

menten als hebzucht, onverantwoordelijke risico's en het ontbreken van verantwoordelijkheid naar voren kwamen. Deze elementen zijn niet anders dan bij de schandalen die in 2002 zijn geconstateerd.

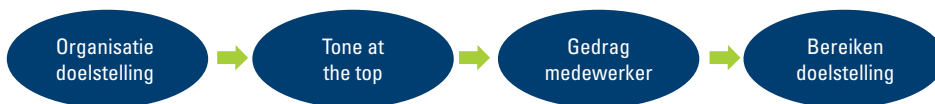
Uiteindelijk zijn door de meer Angelsaksische focus op kortetermijnresultaten risico's uit het oog verloren, ook door de omgeving (zoals kredietbeoordelaars, investereerders).⁸ Het is niet alleen één bank waar het op van toepassing is, maar juist op meerdere partijen binnen de banksector. Vanuit de context van de gehele banksector en de functie die zij vervult is het mogelijk goed dat er eerst met regels voor wordt zorggedragen dat de normen en waarden die de tone inhoud geven in lijn worden gebracht met de reguliere best practices en algemene maatschappelijk geaccepteerde normen en waarden. Vervolgens speelt tone at the top een belangrijke rol voor het embedden van de regels in de genen van de organisatie.

Verbreiding van de scope van de auditor

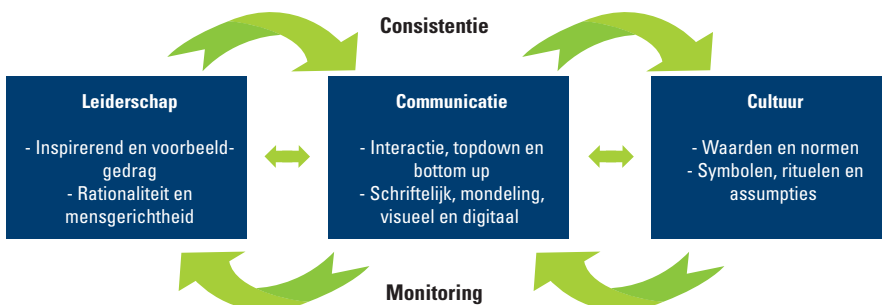
De hiervoor genoemde crisis biedt internal auditors wederom een mogelijkheid om de scope van hun werkzaamheden uit te breiden. Vaak betitelen de auditors en managers de expliciete aandacht voor het onderwerp leiderschap, cultuur, menselijk gedrag en communicatie als te vaag of bedreigend. Of men is gewoon niet bereid om op een andere manier naar dezelfde werkelijkheid te kijken (zie artikel Bos/De Korte in dit nummer van *Audit Magazine*). Tevens blijft voor auditors de top van de organisatie veelal buiten beschouwing tijdens hun werkzaamheden. Echter, de top maakt ook deel uit van een organisatie en staat niet boven de organisatie. Alle mensen samen dragen zorg voor het succesvol zijn van een organisatie. Daarom is aandacht nodig voor zowel de medewerkers als top van de organisatie.

Er zijn verschillende methoden om de tone at the top bespreekbaar te maken. Enkele mogelijkheden die zich in de praktijk bewezen hebben:

- Tone at the top kan als onderwerp aan bod komen tijdens een risicomanagementworkshop. Tijdens een sessie met de diverse managementlagen van de onderneming kan worden gediscussieerd over de risico's en de kansen die er zijn op het gebied van tone at the top. Dit kan betrekking hebben op de leiderschapsstijl, de gewenste waarden en normen en de wijze van communicatie. Zijn de gewenste waarden en normen wel bekend? Heeft het management hier dezelfde visie op?



Figuur 1. Tone at the top als onderdeel van management control



Figuur 2. De bouwstenen van tone at the top



Welke risico's zijn er op dit gebied? Hoe kunnen die beheerst worden?

- De bewustwording rond tone at the top kan binnen de organisatie verder worden verstevigd door als afdeling ook training te geven over dit onderwerp. De trainingen zijn voor de afdeling een preventief, consulting instrument. De afdeling kan het onderwerp handen en voeten geven en daarmee starten met het bespreekbaar maken van het onderwerp binnen de onderneming. Er kan dan bijvoorbeeld worden gesproken over de dilemma's waar managers tegenaan lopen in de dagelijkse praktijk.
- Het meten van de perceptie rondom tone at the top kan door middel van een survey worden gemeten. Hierbij kunnen vragen worden gesteld over bijvoorbeeld de mate waarin de geformuleerde business principles in de praktijk naleefbaar zijn. In hoeverre staat het management open voor het bespreken van dilemma's? Word je aan het einde van het jaar uiteindelijk alleen op de prestaties afgerekend en niet op het aspect in hoeverre je daarbij ook hebt voldaan aan de gestelde waarden van de organisatie?
- Een uitdagender element is het challengen van de uitkomsten van een board self assessment. Veel raden van bestuur voeren jaarlijks een board self assessment uit. De internal auditor kan daar een challengersrol hebben, naast de supervisory board. De

internal auditor kent namelijk de tone at the top meestal nog beter dan de supervisory boardleden.

- Het beoordelen van het remuneratieproces en beloningsinstrumentarium. Op basis van huidige (wetenschappelijke) publicaties ontstaat steeds meer duidelijkheid over best practices.

Indien de internal auditor met tone at the top aan de slag gaat, moet wel rekening worden gehouden met een aantal key principles. Voor het meten van tastbare en minder tastbare aspecten van tone at the top kunnen de volgende key principles als handvat dienen⁹:

- Find hard evidence, if possible.
- If the only evidence available is perception, use a disciplined approach. Discipline will increase the competence of the evidence and involve enough people so that there will be sufficient evidence.
- Agree with management on the criteria for evaluation and what will constitute legitimate audit evidence before you do the evaluation.
- Finally – and this is paramount – always try to evaluate controls in partnership with management, presenting any weaknesses as valuable feedback to help management better accomplish business objectives.

Voldoende kennis, ervaring en commitment?

Het is voor de afdeling een interessante vraag of zij de benodigde kennis en overtuiging voor het trainen/challengen/auditen van tone at the top in huis hebben. En ligt het in de mogelijkheid van de auditors om de veelal gedragsmatige aspecten van tone at the top op te pakken? De meeste auditors hebben een bedrijfseconomische of accountantachtergrond, het gros van de auditdirecteuren is RA. Er zijn bijvoorbeeld nog weinig sociale wetenschappers of psychologen als auditor werkzaam. Het is dan misschien nuttig dat de afdeling zichzelf de vraag stelt of zij in staat is dit onderwerp op te pakken en daarover te challengen met de raad van bestuur.

Zonder commitment en sponsoring van het topmanagement zal het onderwerp niet snel in de auditplanning komen. Om dit te bereiken is de kennis en ervaring van de auditor van groot belang. Het verkrijgen van commitment gaat veelal niet over een nacht ijs. De auditor moet secuur omgaan met het belang en de gevoeligheid van het onderwerp. Tevens moet de auditor een goede counterpart en discussiepartner zijn voor het topmanagement om commitment en bewustwording te verkrijgen.

Uit onderzoek van Paape¹⁰ komt naar voren dat aandacht voor tone at the top en het beloningsinstrumentarium voor topmanagement niet of nauwelijks onderdeel uitmaken van de internal auditactiviteiten. Veelal ziet de raad van bestuur geen taak weggelegd voor internal audit op dit terrein. Hier was wel een verschil van inzicht te constateren met de wensen van de raad van commissarissen, die wel verwacht daarover gerapporteerd te krijgen ingeval van problemen.

De reden van de raden van bestuur is, volgens het onderzoek van

Paape, dat zij denken dat internal auditors niet beschikken over de benodigde kennis en geaccepteerde criteria op het gebied van tone at the top. Zeker het laatste criterium lijkt gemakkelijk op te lossen, omdat op basis van (wetenschappelijke) literatuur hiervoor reeds een goede basis aanwezig is.

Is de tone gezet?

Vijf jaar geleden dacht ik dat er meerdere stappen nodig zouden zijn voordat tone at the top een vast onderdeel van de auditplanning zou worden. Kijkend naar de huidige situatie lijkt het erop dat de 'top' niet tot de scope van de internal auditor behoort. Het ontbreken van huidige werkzaamheden, de (mogelijk) beperkte kennis rond dit gebied en de beperkte commitment van RvB's lijken voldoende redenen om het niet tot het gebied van de internal

auditor te rekenen. Dat heeft niet mijn voorkeur. Naast het opbouwen van voldoende expertise vergt het vooral moed en overtuiging om het onderwerp bespreekbaar te maken bij het topmanagement. Vanuit de organizational behaviour en de managementliteratuur bestaan reeds voldoende criteria, evidence en methoden om tone at the top op te pakken. □

Literatuur

1. Swinkels, W.H.A., *Tone at the top, consistentie tussen woorden en daden van het management*, Auditing in de praktijk, Kluwer, 2003.
2. BC Books review, *Extraordinary Circumstances - The Journey of a Corporate Whistleblower*, Cynthia Cooper, Former Vice President, WorldCom, <http://blogcritics.org/archives/2008/02/14/055654.php>.
3. Barney, J.B., 'Organizational culture: Can it be a source of sustained competitive advantage?', *Academy of Management Review*, 11 (3), 656-665.
4. 'Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)', *Executive Summary*, september 1994.
5. Merchant, K.A., *Modern Management Control Systems - text & cases*, Prentice-Hall, 1998, p. 130.
6. Banken wilden te graag meedoen, *NRC*, 18 juli 2008, p. 11.
7. Bos, toespraak Bos Opening Nieuwbouw Nivra, 16 april 2008, <http://www.nivra.nl/Downloads/speech%20minister%20Bos%20160408.pdf>
8. Banken wilden te graag meedoen, *NRC*, 18 juli 2008, p. 11.
9. Roth, J., *Best Practices, Value added approaches of our innovative auditing departments*, The Institute of Internal Auditors, 2000.
10. Paape, L., *Corporate Governance, The Impact on the Role, Position, and Scope of Services of the Internal Audit Function*, Phd, Erasmus Research Institute of Management (ERIM), 2007.



Walter Swinkels is als auditor werkzaam bij Deloitte binnen Enterprise Risk Services. Elementen uit dit artikel komen uit zijn publicatie uit 2003. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven. Voor vragen en discussie kan worden gemaild naar wswinkels@deloitte.nl.



● Wil jij werken voor één van de sterkste merken van Nederland?

Een baan bij de ANWB is een baan bij een unieke organisatie. Een vereniging met 3,9 miljoen leden, die talloze producten en diensten levert voor onze mobiliteit en vrijetijdsbesteding. Met onderdelen als een multimediale uitgeverij, een verzekeringsmaatschappij, 118 winkels, een druk bezochte website, een reisorganisatie, de Alarmcentrale en de Wegenwacht*. Op dit moment zijn we op zoek naar een Operational auditor voor de afdeling Risicomanagement & Auditing. Als Operational auditor ondersteun je onze Directie bij het verkrijgen van

Operational auditor

inzicht en controle op de organisatie. Hierbij zorg je voor een adequate opzet, uitvoering en rapportage van audits binnen alle onderdelen van de ANWB en neem je een adviserende rol aan naar het lijnmanagement. Heb jij interesse in deze functie en heb je een afgeronde relevante HBO opleiding en gedegen audit ervaring? Kijk voor meer informatie op anwb.nl/vacatures of bel Rik Vaessen, Manager, telefoonnummer 088 269 6011. Wil je direct reageren? Mail dan je cv en motivatie onder vermelding van vacaturnummer 121934 naar sollicitatie@anwb.nl.

Soft controls als auditobject

Het auditen van perceptie

Méér regels, procedures en (interne) controles moeten leiden tot een betere beheersing en preventie van incidenten. Toch verbetert daardoor de effectiviteit van hard controls niet. Deze effectiviteit is groter wanneer soft controls bestaan en werken. De menselijke factor is essentieel als het gaat om de effectieve werking van beheersingsmaatregelen. Op zich een open deur, maar hoe maken auditors nu concreet gebruik van deze soft controls?

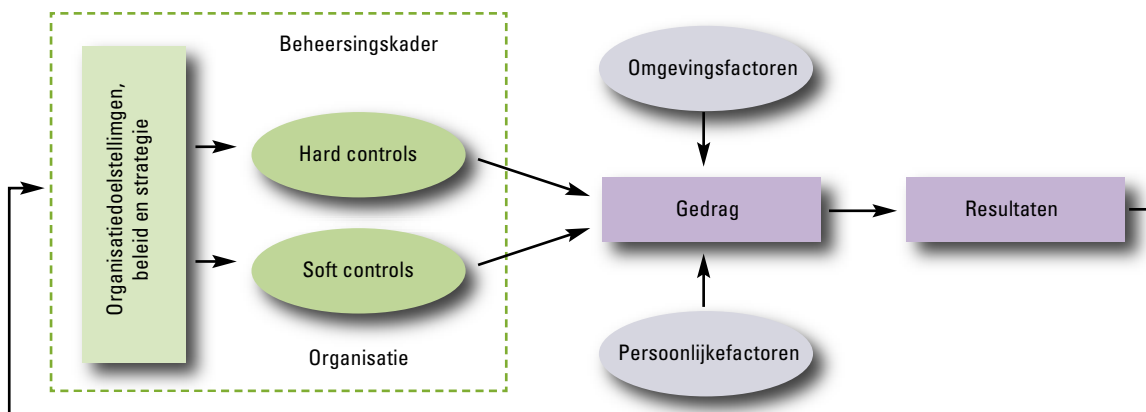
Drs. C.M. Verkooy RA en drs. B.J.A. van Loon

Organisaties implementeren voor het realiseren van de ondernemingsdoelstellingen en het beheersen van risico's, maatregelen op het gebied van interne beheersing. De internal auditor beoordeelt deze maatregelen en de bedrijfsprocessen met als doel de effectiviteit ervan te verbeteren. Daarbij richt de auditor zich veelal op die onderdelen waar de organisatie het meeste risico loopt. Vaak is bij een auditor een bepaald onderbuikgevoel over de effectiviteit aanwezig, maar is dit moeilijk te kwantificeren. De kwaliteit van soft controls binnen een (organisatie)onderdeel is een belangrijke indicator voor de auditor om risicovolle gebieden te identificeren. Soft controls beïnvloeden het gedrag en controlebewustzijn van de medewerkers en bepalen in belangrijke mate de effectiviteit van de aanwezige hard controls. Door soft controls te beoordelen kunnen keuzen niet alleen worden uitgelegd maar kunnen ook gericht, en dus kostenefficiënt, auditprogramma's worden uitgevoerd.

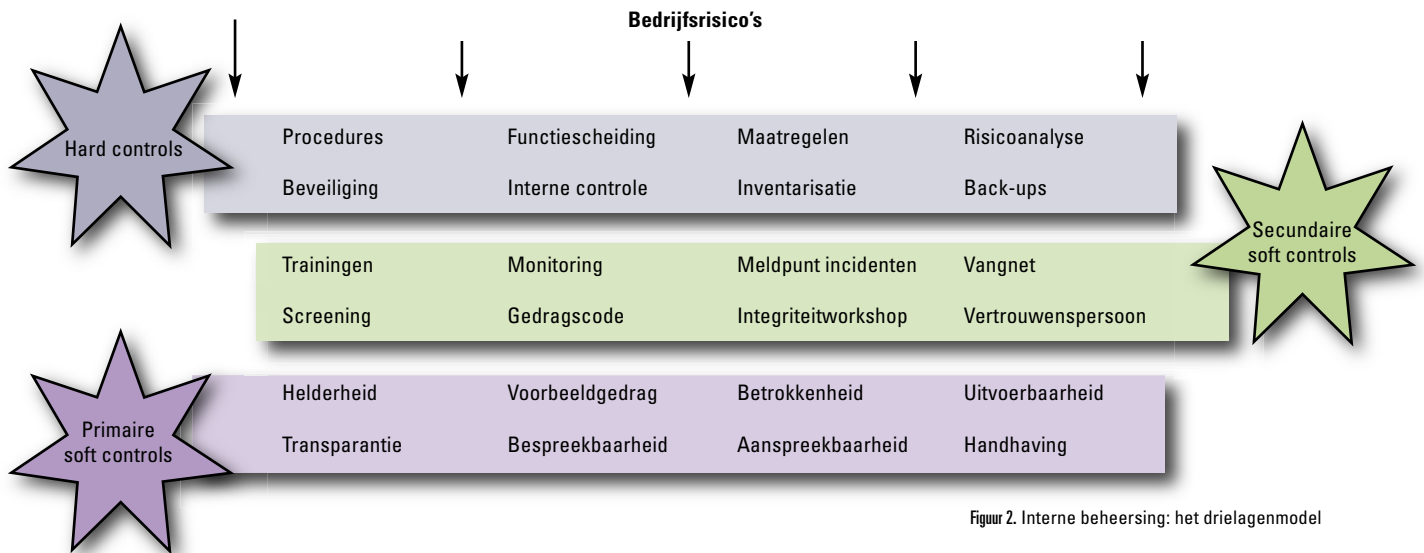
Bij de beoordeling van de aanwezige soft controls kan de auditor steunen op de informatie die vanuit de organisatie of vanuit compliance beschikbaar is, maar de auditor kan ook zelf een assessment maken. In dit artikel wordt stilgestaan bij hoe de internal auditor hieraan concreet invulling kan geven. Als eerste wordt beschreven waarom soft controls als beheersingsinstrument van belang zijn en wat hieronder wordt verstaan. Vervolgens wordt ingegaan op de vraag wat soft controls betekenen voor de auditor en zijn werkzaamheden. Ten slotte wordt beschreven hoe soft controls getoetst kunnen worden.

Soft controls als beheersingsinstrument

Controls zijn beheersmaatregelen met het doel het gedrag te beïnvloeden (Anthony, 1965). In de literatuur wordt onderscheid gemaakt tussen hard controls en soft controls. Vink en Kaptein (2008) definiëren soft controls als de informele beheersmaat-



Figuur 1. Organisatiecontrolmodel (Kaptein, 1998)



Figuur 2. Interne beheersing: het drielagenmodel

gelen binnen een organisatie die van invloed zijn op het feitelijk gedrag van betrokkenen (zie *figuur 1*).

In het verleden was de aandacht vaak alleen gericht op de hard controls, zoals procedures en functiescheiding. Met de komst van nieuwe voorschriften zoals SOx en de Code Tabaksblat zijn organisaties zich meer gaan richten op soft controls als beheersingsinstrument. Daarbij worden soft controls voornamelijk gebruikt als het instrumentarium waarmee een organisatie het gedrag en de cultuur kan beheersen. Zij scheppen de randvoorwaarden voor een integere cultuur. Voorbeelden hiervan zijn de gedragscode, integriteitbeleid en klokkenluidersregeling. Deze maatregelen hebben vaak het karakter van een hard control en leiden op zichzelf nog steeds niet tot integer gedrag en effectieve hard controls (Kerklaan, 2006). Uit wetenschappelijk onderzoek onder 150 daadwerkelijke integriteitsinbreuken blijken acht niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren van belang te zijn. Deze factoren zijn generiek en kunnen per organisatie worden aangevuld met organisatiespecifieke elementen. Het geheel vormt het fundament van de organisatie (Kaptein, 1998). De acht niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren zijn:

1. **Helderheid.** Managers en medewerkers weten wat er van hen wordt verwacht en hebben te maken met duidelijke normen die overeenkomen met de missie en verantwoordelijkheden van de organisatie.
2. **Voorbeeldgedrag.** Goed voorbeeld doet goed volgen en slecht voorbeeld doet slecht volgen. Wat doet het management en komt dit ook over op anderen?
3. **Betrokkenheid.** Enthousiasmeert de organisatie managers en medewerkers voor de gewenste ethiek en integriteit? Of zien ze dit als een bedreiging of inperking van hun professionaliteit?
4. **Uitvoerbaarheid.** Zijn de gestelde doelen realistisch? In hoeverre zetten deze de managers en medewerkers onder druk? Te hoge doelstellingen kunnen managers en medewerkers dwingen de korte bocht te nemen.
5. **Transparantie.** Hoe lager de kans op ontdekking, hoe hoger de kans op fraude. In hoeverre is er zicht op niet-integer gedrag?

Zien managers en medewerkers de effecten van hun gedrag?

6. **Bespreekbaarheid.** Zijn dilemma's bespreekbaar? Waar niet gesproken wordt over grijze gebieden, dreigt de doofpot.
7. **Aanspreekbaarheid.** Zijn medewerkers en managers aanspreekbaar op hun gedrag? Is er ruimte om kritiek te uiten?
8. **Handhaving.** Duidelijke integriteitsinbreuken moeten worden bestraft. Spreekt de organisatie waardering uit voor het integere gedrag van managers en medewerkers?

Deze acht gedragsbeïnvloedende factoren worden ook wel aangeduid als de primaire soft controls. Het instrumentarium waarmee de randvoorwaarden worden geschapen, vormt de secundaire soft controls van een organisatie. De perceptie van de primaire soft controls door het management en medewerkers bepalen in grote mate hun gedrag en de effectiviteit van de secundaire soft controls en hard controls (zie *figuur 2*).

De internal auditor en soft controls

Soft controls zijn niet nieuw. Gedrag en cultuur zijn belangrijke elementen die bij beheersing vrijwel altijd worden genoemd. Zo is een goede cultuur ook binnen COSO beschreven als een essentieel element voor een effectieve beheersing. Het COSO-raamwerk onderscheidt vijf componenten, waaronder de control environment, die samen het interne beheersingssysteem vormen. De control environment is het beheersingskader van een organisatie en bepaalt in belangrijke mate de wijze waarop een organisatie haar activiteiten uitvoert, haar doelstellingen vaststelt en de risico's inschat. Het behelst de normen en waarden van een organisatie en beïnvloedt het controlebewustzijn van de medewerkers. Als onderdeel van het COSO-raamwerk besteden auditors aandacht aan de control environment. Daarbij ligt de focus voornamelijk op de secundaire soft controls, zoals het vaststellen van het bestaan van een gedragscode. Auditors vinden het vaak moeilijk de juiste waarde aan primaire soft controls toe te kennen. Bijvoorbeeld: wanneer is er sprake van goed voorbeeldgedrag, of zijn de klantacceptatieprocedures wel uitvoerbaar? De auditor heeft hier vaak wel een gevoel bij, maar kan dit niet kwantificeren. Het blijft belangrijk dat de auditor oog heeft voor subjectieve



assurance²

Getting you there.

FORTIS 

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

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

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

Je functie

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

Wij bieden

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

Je profiel

HEAO RA/AC of BE of universitair bedrijfseconomie. Werkervaring bij een van de grote accountantskantoren, een audit afdeling van een financiële instelling of in een relevant aandachtsgebied bij een financiële instelling. Sterk analytisch vermogen, uitstekende communicatieve vaardigheden en een goede beheersing van het Engels. Bezigt 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.

Een registratie van de deelnemers toont het directe bereik van de activiteiten binnen de organisatie.

Wil de auditor de effectiviteit ofwel de werking van de bewustwordingsactiviteiten testen (primaire soft controls), dan zijn zowel interviews en enquêtes waarin niet alleen de inhoud maar ook de context wordt bevraagd, als observaties door de auditor, goede methoden. Veelal blijkt dat de leidinggevende na de bewustwordingsactiviteit niet de juiste support en resources geeft aan de medewerker om het geleerde in de praktijk te brengen. Of de medewerker vond de training leuk, maar te algemeen. Een tweede meting op een later moment verschaft de auditor ook informatie of een bewustwordingsactiviteit effectief is geweest.

Vormen van een mening

Uit deze voorbeelden komt naar voren dat het afnemen van interviews en het interpreteren van de resultaten van enquêtes de auditor helpt bij het vormen van een mening over de effectiviteit van soft controls. Voor beide methoden is het vereist dat het proces goed is gedocumenteerd als onderdeel van de AO/IB. Via interviews kan een goed kwalitatief beeld van de primaire soft controls worden verkregen. Bovendien geeft het de auditor flexibiliteit om in te spelen op de antwoorden die worden gegeven en zich te richten op die soft controls die voor een bepaald organisatieonderdeel van belang zijn. Nadeel van interviews is dat de uitkomsten ervan moeilijk te aggregeren zijn op een hoger niveau en

onderling niet altijd vergelijkbaar zijn (Kaptein e.a., 2005).

Voor het meten van de primaire soft controls kan ook gebruik worden gemaakt van een periodieke enquête onder (een selectie van) het personeel. Een enquête maakt geavanceerde statistische analyses mogelijk. De inhoud van de enquête kan de acht factoren van primaire soft controls bevatten, aangevuld met specifieke vragen over de controlemaatregelen van de organisatie. Bij het interpreteren van de uitkomsten van enquêtes dient de auditor alert te zijn op sociaal wenselijke antwoorden (Morrel-Samuels, 2002). De resultaten van de enquêtes verschaffen de auditor waardevolle informatie over hoe controls worden waargenomen door medewerkers (percepties). Bijvoorbeeld bij *uitvoerbaarheid* kan aan de medewerkers worden gevraagd in welke mate zij een spanningsveld ervaren tussen het naleven van procedures en het behalen van gestelde targets. Op het moment dat medewerkers het gevoel hebben de regels te moeten buigen om de organisatie-doelstellingen te realiseren, loopt een organisatie meer risico dat procedures niet worden nageleefd.

De auditor zal op basis van de bevindingen voortvloeiend uit de soft controls audit, meer of minder aandacht besteden aan het testen van de desbetreffende hard controls en zijn werkzaamheden aanpassen indien nodig. Tevens kan hij aan het management rapporteren waar de sterke en kwetsbare aspecten van soft controls binnen de organisatie zich bevinden. □

Conclusie

Soft controls zijn een essentieel onderdeel van het beheersingskader van elke organisatie. Het beïnvloedt het gedrag en controlebewustzijn van de medewerkers en bepaalt in belangrijke mate de effectiviteit van de hard controls. Soft controls kunnen worden onderscheiden in niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren, de zogenaamde primaire soft controls, en het instrumentarium waarmee een organisatie het gedrag en de cultuur indirect kan beheersen, ofwel de secundaire soft controls.

Gezien het belang van soft controls als beheersingsinstrument kan het niet anders dan dat soft controls een integraal onderdeel zijn van de scope van de internal auditor. Auditors vinden het echter vaak moeilijk de juiste waarde aan primaire soft controls toe te kennen. Door het houden van onder meer interviews en het interpreteren van enquête-resultaten kan de auditor zich een mening vormen over de primaire soft controls en het geeft aanwijzingen over de effectiviteit van de aanwezige secundaire soft controls en hard controls in een organisatie. Het is ook een kwestie van experimenteren en het delen van kennis en ervaring met elkaar, want soft controls kunnen keihard zijn.

Door het auditen van soft controls kan de auditor zijn werkzaamheden effectiever uitvoeren waardoor betere en diepgaandere kennis van de organisatie wordt verkregen, resulterend in kwalitatief hogere bevindingen. Hierdoor zal de internal auditor meer toegevoegde waarde kunnen leveren aan het management.

Chantal Verkooy is manager bij KPMG Forensic & Integrity en ondersteunt organisaties en interne accountantsdiensten met het implementeren en auditen van Soft Controls (verkooy.chantal@kpmg.nl). Bart van Loon is senior manager bij KPMG Forensic & Integrity en verantwoordelijk voor Soft Controls dienstverlening van KPMG (vanloon.bart@kpmg.nl).



Literatuur

- Anthony, R.N. (1965), *Planning and Control Systems*, Boston University Graduate School of Business Administration, revised edition Harvard Business School, 1988.
- Kaptein, M. en S. Avelino, (2005), 'Measuring corporate integrity: A survey based approach', *Corporate Governance*, vol. 5, no. 1, p. 45-54.
- Kaptein, M., R. Rozekrans en R. de Groot (2005), 'Integriteitsklimaat als auditobject', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie*, vol. 79, no. 10, p. 466-474.
- Kaptein, M (1998), *Ethics management: Auditing and developing the ethical content of organizations*, Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.
- Kerklaan, V. (2006), 'Integriteit beheersbaar maken', *Finance & Control*, nr 4, 5^e jaargang, p.43-46.
- Morrel-Samuels, P., (2002), 'Getting the truth into workplace Surveys', *Harvard Business Review*, vol. 80, no. 2, p. 111-118.

Integriteit: geen borrelpraat maar realiteit

Wil een onderneming succesvol zijn op de langere termijn, dan zal zij moeten beschikken over een duurzaam fundament waar in de toekomst op gebouwd kan worden. Integriteit maakt hiervan een essentieel onderdeel uit. In dit artikel de ontwikkeling van het begrip integriteit en de inrichting ervan in de organisatie.

Dr. S. Bleker-van Eyk en drs. H. Zevenhuizen RA



De term integriteit lijkt gedurende de laatste jaren te zijn gedevalueerd tot borrelterm. Wat ooit een magische term was in het vocabulaire van Ien Dales en met inhoud gevuld werd door Hirsh Ballin in zijn zoektocht naar waarden en normen, lijkt zo nu en dan uit te monden in een scheldwoord.¹ 'Ik trek jouw integriteit in twijfel' of: 'Jij bent niet integer'.

Bij het omschrijven van de term integriteit komen veel ondernemers met de associaties betrouwbaar, oprecht, niet corrupt en eerlijk. Maar op de vraag hoe integriteit binnen de onderneming te bevorderen en te beheersen, blijkt men het antwoord niet altijd te weten. Integriteit lijkt soft en laat zich ogenschijnlijk niet eenvoudig door beheersingsmaatregelen in de juiste banen leiden. Dit wordt duidelijk wanneer we in de praktijk kijken naar het integriteitbeleid van organisaties. Diverse organisaties achten hun integriteitbeleid voltooid na het opstellen van een algemene gedragscode waarbij termen als vertrouwen, oprechtheid en eerlijkheid de boventoon voeren. Een verdere verankering van het integriteitbeleid in de organisatie ontbreekt veelal.

Integriteit door de tijden heen

Wie vroeger voorkennis had, verkeerde blijkbaar in de juiste kringen, had inzicht in en een neus voor zakendoen. Kortom,

voorkennis was een pré voor een glansrijke carrière. Langzaam keerde het tij en er ontstond kritiek op handel met voorkennis². Tegenwoordig is het verbod op gebruik van voorwetenschap wettelijk verankerd.³

De eerste echte veranderingen in Nederland werden waargenomen in de financiële sector. Er ontstonden toezichtmechanismen en toezichthouders, zijnde De Nederlandsche Bank (DNB) en de Autoriteit Financiële Markten (AFM).

In de Verenigde Staten was men reeds gewend aan de Securities

Op de vraag hoe integriteit binnen de onderneming te bevorderen en te beheersen, weten veel ondernemers het antwoord niet altijd

Exchange Commission. Grote schandalen in de Verenigde Staten begin deze eeuw, zoals Enron en Worldcom, hebben er toe geleid dat toezichthouders tegenwoordig een strakkere houding aannemen. In deze voorbeelden openbaarde zich de 'graailust' van topmanagers, wat leidde tot een valse weergave van de werkelijkheid waardoor de waarde van deze bedrijven disproportioneel werd opgeblazen, resulterend in het kelderen van de aandelenkoers. Het vertrouwen van beleggers, wereldwijd, werd aangetast. Een goede corporate governance was niet langer een luxe, maar werd ervaren als een noodzaak die door het recht dient te



Illustratie: Roel Ottow

worden afgedwongen (te denken valt aan de Sarbanes-Oxley Act (2002) in de Verenigde Staten).

Ook dicht bij huis zijn voorbeelden te vinden waarbij aan de integriteit van sectoren, ondernemingen en ondernemers schade is toegebracht. Bijvoorbeeld de Ahold-crisis, de prijsafspraken en marktverdeling bij de bouwfraude, en de recente fraude in de vastgoedsector. Door incidenten gedreven heeft integriteit zich binnen ondernemingen – en sectoren – steeds verder ontdaan van haar softe karakter. Beleidsvorming en handhaving ten aanzien van integriteit hebben aan prioriteit gewonnen.

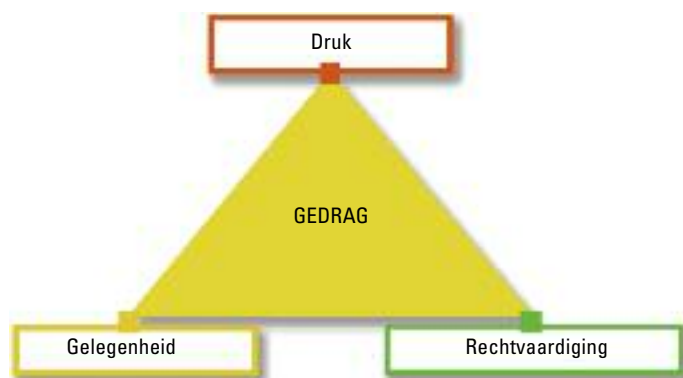
Omschrijving van integriteit

Als integriteit gedefinieerd moet worden, blijkt dat niet zo'n eenvoudige opgave. Een eenduidige definitie van integriteit bestaat dan ook niet. De invulling van integriteit is onder meer afhankelijk van de doelstellingen van de onderneming, de waarden en behoeften van het bestuur en de werknemers, overige stakehol-

ders en de tijdgeest. Veelal naar aanleiding van een incident verschijnt het onderwerp integriteit pas op de agenda van het bestuur. De roep om waarborgen ter voorkoming van herhaling vindt defacto reactief gehoor. De aandacht en inspanning van het bestuur zijn daarbij nog wel eens van korte duur en het wachten is op het volgende incident dat de agenda vult. Vanuit de invalshoek van incidenten lijkt integriteit een vicieuze cirkel. Een slecht integriteitbeleid leidt echter ook tot een vicieuze cirkel waarbij vallen en opstaan elkaar aflossen totdat de geloofwaardigheid is verdwenen: de hoeksteen schuift weg en het bouwwerk valt ineen.

Een manier om het begrip integriteit in de organisatie uit te werken is vanuit de invalshoek van (toepasselijke) wetgeving. In de toelichting bij de Wet actualisering en harmonisatie financiële toezichtwetten⁴ worden vier typen integriteit onderkend:

1. *Persoonlijke integriteit*. De onderneming wordt voor een belangrijk deel gevormd door mensen. Normovertredingen kunnen voortvloeien uit een gebrek aan persoonlijke integriteit, door het eigen gewin te stellen boven eerlijkheid en transparantie. Ook onafhankelijkheid en belangenverstremgeling van bestuursleden en medewerkers vormen een belangrijk aandachtspunt.
2. *Organisatorische integriteit*. Hieronder wordt verstaan de interne beheersingsomgeving bestaande uit het geheel van beleid, processen, procedures en werkinstructies ter bestrijding van onoorbaar gedrag. Het organisatorische systeem bepaalt voor een groot deel het morele handelen van de onderneming.
3. *Relationele integriteit*. Ondernemingen treden in relatie met een of meerdere derden en vice versa. De onderneming kan hier geconfronteerd worden met het fenomeen dat belangen van derden c.q. stakeholders strijdig zijn met elkaar. Een ander punt is dat derden mogelijk de bedoeling hebben de onderneming te gebruiken voor minder oorbare doeleinden, verzekeringsfraude bijvoorbeeld is in dit kader een bekend fenomeen.
4. *Marktintegriteit*. Het betreft hier het gedrag van de onderneming op de markt. Hierbij valt te denken aan het proces van totstandkoming van marktprijzen, het bestaan van een eventuele machtspositie van de onderneming en het behandelen van klanten.



Figuur 1. De integriteitdriehoek

Inrichting van integriteit in de organisatie

Beleid en de drie peilers van integriteit

Integriteitbeleid begint bij de bron: het aanvaarden, ervaren en begrijpen van de waarden en het willen nakomen van de daaruit voortvloeiende normen, vaak gestimuleerd door voorbeeldgedrag (rechtvaardiging van goed, maar ook de correctie van fout gedrag).

De eerste stap op weg naar een goed integriteitbeleid is het besef dat integriteit door meerdere factoren wordt beïnvloed, te weten: *gelegenheid*, *druk* en *rationalisatie*.⁵ Een praktijkprobleem bij het formuleren en implementeren van integriteitbeleid is dat ondernemers zich blind kunnen staren op de factor 'gelegenheid'. Ieder incident leidt veelal tot het verder dichtmet-selen van de gelegenheid. Op zich is het juist de gelegenheid te beteugelen. Echter, gelegenheid is inherent aan ondernemen en dus aan risico dragen. Zonder gelegenheid geen ondernemen. Maatregelen ter reducering van de gelegenheid moeten daarom ademruimte laten.

Zo niet, dan verstikt de cultuur in wantrouwen.

De druk kan zowel intern als extern ontstaan. Intern doordat hoge targets aan medewerkers worden gesteld gekoppeld aan beloningen in de vorm van een bonus of bevordering. Ook hier geldt het adagium: overal waar men 'te' voor kan zetten is niet goed. Externe druk kan ontstaan door bijvoorbeeld zakelijke relaties, maar ook door privéomstandigheden als vrienden, familie, of schulden. Zowel de interne als externe druk moet beheerst worden. Hiervoor bestaan verschillende mogelijkheden. Denk aan het stellen van realistische targets, een verbeterde balans tussen salaris en bonus en ondersteuning bij verslavingsproblematiek. Het proces van retentie van personeel, in termen van periodieke beoordelingsgesprekken en het monitoren van gestelde targets versus realisatie, kan een bijdrage leveren aan een tijdige signalering van (in- en externe) druk op een medewerker. Hierbij is ook de cultuur binnen de organisatie van belang, waaronder de informele sociale controle waardoor dergelijke omstandigheden tijdig aan het licht te komen.

Ten slotte de rationalisatie, ofwel de rechtvaardiging. Iedereen is geneigd zijn gedrag te rechtvaardigen. In een onderneming wordt daarbij al snel gekeken naar de top, de zogenoemde *tone at the top*. Maar ook het gedrag van de directe collegae, 'tone of your peers', is van belang bij het rechtvaardigen van het eigen gedrag. Ook hier zijn beheersmaatregelen mogelijk zoals integriteittraining in de vorm van workshops of via e-learning en een klokkenluidersysteem. De beheersmaatregelen worden hier al softer.

De omschrijving van de integriteitdriehoek zoals weergegeven door Albrecht (2002), biedt een handvat om integriteitbeleid ver-

der uit te werken (zie *figuur 1*). Immers, integriteit blijkt geen samenraapsel te zijn van kreten zoals vertrouwen, oprechtheid en eerlijkheid, maar is tastbaar zodra het gedrag van mensen wordt bestudeerd vanuit het gezichtspunt van de verschillende factoren die het gedrag beïnvloeden. Hiervoor is beschreven dat gedrag beïnvloed wordt door gelegenheid, druk en rechtvaardiging. Door iedere factor afzonderlijk te bestuderen, wordt het mogelijk te zien welke beheersmaatregelen nodig zijn om integriteit daadwerkelijk beheersbaar te maken. Het beheersen van de factor gelegenheid is wellicht het meest eenvoudig. Dat is hetgeen immers doorgaans altijd gedaan wordt. Zodra een medewerker niet integer handelt door misbruik te maken van een gelegenheid,

De eerste stap op weg naar een goed integriteitbeleid is het besef dat integriteit door meerdere factoren wordt beïnvloed, te weten: gelegenheid, druk en rationalisatie

wordt de gelegenheid in reactie daarop zo spoedig mogelijk dichtgetimmerd. Maar het reactief dichttimmeren van gelegenheden is vrijwel niets meer dan symptoombestrijding. Van belang is de vraag *waarom* van de gelegenheid gebruik wordt gemaakt. De aanwezigheid van gelegenheid is onvoldoende reden om over te gaan op het gebruikmaken van de gelegenheid. Ook de factoren druk (intern en extern) en de rechtvaardiging (*tone at the top* of *tone of your peers*) is van belang. Albrecht omschrijft die tref-fend in zijn vergelijking van de drie factoren met zuurstof, brandstof en ontstekingsmechanisme.⁶ Immers, het is de combinatie van die drie die gevaar oplevert en niet de afzonderlijke onderdelen. Als we zijn theorie doorzetten komen we tot de



Figuur 2. Bewustheidsproces ten aanzien van integriteit

mogelijkheid van het opzetten van preventieve, detectieve en repressieve beheersmaatregelen met betrekking tot iedere afzonderlijke factor, waarvan we hiervoor al enkele voorbeelden gegeven hebben. Dit alles tezamen komt tot uiting in het integriteitbeleid.

Proces van bewustwording

Naast het hiervoor beschreven praktijkprobleem waarbij onvoldoende aandacht wordt geschonken aan alle relevante factoren volgens de integriteitdriehoek, doet zich nog een praktijkprobleem voor en wel bij het implementeren van het integriteitbeleid. Een onderdeel van de implementatie van integriteitbeleid is een bewustwordingstraject, waarbij meestal wordt volstaan met het opstellen en publiceren van een gedragscode. Vervolgens wordt gebruikgemaakt van een speciale publicatie voor het personeel waarin het belang van de gedragscode benadrukt wordt. De fout komt al tot uitdrukking in de benaming. Integriteitbeleid ziet toe op de beheersing van gewenst integer gedrag. Hier geldt het basale uitgangspunt dat mensen doorgaans steeds weer herinnerd dienen te worden aan het gewenste (integere) gedrag om er zeker van te kunnen zijn dat de mens niet vervalt in zijn oude patroon. De Franse taal kent hiervoor een mooie uitdrukking: 'Chassez le naturel et il revient au galop'.⁷

Bewustwording alleen is onvoldoende, dan loopt de organisatie het gevaar dat de aandacht verslapt. Het gevolg is dat het integriteitbeleid uiteindelijk faalt. Vervolgens, als zich op een later tijdstip een integriteitvoorzak voordoet wordt er weer gerefereerd aan het integriteitbeleid, met het gevolg dat medewerkers het integriteitbeleid niet meer serieus nemen. Dit ondermijnt de integriteit van de organisatie. Integriteitbeleid dient gestoeld te zijn op de volgende onderdelen: bewust maken, bewust worden, bewust zijn en bewust blijven (zie *figuur 2*).

Bewust maken start veelal met het opstellen en verspreiden van integriteitbeleid en een nadere uitleg daarvan in de vorm van bijvoorbeeld een gedragscode. Een gedegen analyse van integriteitrisico's dient onderdeel te zijn van het beleid, inclusief de daaruit voortvloeiende te treffen beheersmaatregelen. Een nadere uitleg van het beleid en de gedragscode in de vorm van bijvoorbeeld een workshop draagt bij aan het proces van *bewust worden*. Van groot belang is het geven van voorbeeldgedrag van zowel integer als niet-integer handelen. Als daarbij ook de effecten van dit handelen op de realisatie van doelstellingen dan wel het blootstellen aan risico's worden benadrukt, ontstaat een goede basis voor bewustwording.

De mate waarin werknemers zich ook daadwerkelijk *bewust zijn* van de uitgangspunten ten aanzien van integriteit kan op een effectieve manier worden gemeten met behulp van een (periodieke) integriteittoets en e-learning. Medewerkers kunnen worden getoetst op hun kennis en besef van beleidsuitgangspunten, interne procedures en richtlijnen. Maar ook van fictieve en/of praktijkvoorbeelden, waarbij 'goed' of 'fout' gedrag wordt getoetst. Bij een integriteittoets is het niet problematisch als de gewenste

Sylvie Bleker-van Eyk is directeur van het Centre of Excellence on Compliance & Integrity van Deloitte en heeft circa twintig jaar ervaring binnen de financiële sector en corporate ondernemingen en is gespecialiseerd op het gebied van compliance & integrity. Zij is gepromoveerd aan de Universiteit Utrecht in het Internationale recht en verzorgt diverse trainingen op het gebied van integrity.

Han Zevenhuizen is manager bij Deloitte en heeft circa negen jaar ervaring binnen de financiële sector, waarvan zeven als openbaar accountant en twee als adviseur op het gebied van (regulatory) compliance, waaronder compliance risicomanagement. Hij studeerde in 2008 af als Master of Compliance aan de Vrije Universiteit te Amsterdam.



antwoorden worden gegeven. De hoofdzaak is dat medewerkers zich door een dergelijke toets realiseren welk gedrag van ze wordt verlangd. Van belang is ook dat door middel van herhalingsmomenten het gewenste gedrag aangeleerd wordt en dat medewerkers zich hierdoor ook *bewust blijven*. Het proces van bewustheid is daarmee een iteratief proces.

Periodieke (bijvoorbeeld jaarlijkse) workshops en trainingen zijn van groot belang. De inhoud hiervan is mede afhankelijk van recente ontwikkelingen op het gebied van regelgeving ten aanzien van integriteit, best practice in de sector en natuurlijk praktijkervaringen, waaronder incidenten. Andere activiteiten uit de praktijk ter bevordering van het bewust blijven zijn onder meer open discussielunches met het management, dilemmatrainingen en rollenspellen en publicaties via intranet. Een belangrijk ander middel om het bewust blijven te bevorderen en achteraf meetbaar te maken ligt bij competentie management.

Naleving van integriteitbeleid

Een effectieve bijdrage aan de realisatie van ondernemingsdoelstellingen op het gebied van integriteit vormt de aansluiting bij

het competentie-management zoals binnen veel (grote) ondernemingen gebruikt wordt binnen het systeem van functiewaardering. Functie-eisen worden mede opgesteld aan de hand van competenties. Beknopte omschrijvingen van gedrag- en persoonlijkheidsaspecten van werknemers maken veelal onderdeel uit van het competentieprofiel behorende bij een functie. Personeel wordt aan de hand van deze competenties geworven en beoordeeld.

Een beoordeling van gedragskenmerken vereist een consistente beoordelingsmethodiek waarbij verschillende ijkpunten worden ingebouwd door het jaar heen en verschillende collega's in hun rol als stakeholder bij de activiteiten van de beoordeelde, gevraagd worden feedback te geven. Zo kan een 360°-feedback van verschillende collega's een goed middel zijn om input te krijgen inzake de gedragscomponenten.

Deze kerncompetenties zijn vaak een-op-een te vertalen naar wenselijk/vereist handelen zoals verwoord in het integriteitbeleid. Door het integriteitbeleid te vertalen naar kerncompetenties, kan integriteit effectief worden opgenomen in het functionerings- en beoordelingssysteem en kan op naleving gestuurd worden. Zichtbaar wordt hoe de beoordeelde op de gedragscomponenten scoort, wat verbeterd moet worden en of die verbetering in tijd ook daadwerkelijk verwezenlijkt wordt. Gedragselementen worden hierdoor meetbaar gemaakt.

Een eenvoudig voorbeeld in deze is de gedragsnorm professionaliteit. Deze kan gemeten worden aan de hand van onder andere de trainingen die de werknemer volgt om up-to-date te blijven in zijn vakgebied. Het onderhouden van kennis en vaardigheden is meetbaar. Hetzelfde geldt voor het voldoen aan kwaliteitstandaarden. Klantvriendelijkheid kan eveneens gemeten worden, evenals het gedrag naar collega's toe. Het meten van de naleving van het integriteitbeleid wordt hierdoor sterk vereenvoudigd, de werking van het integriteitbeleid wordt automatisch over het hele jaar verspreid en uiteindelijk kan de mate van naleving worden beloond of gesanctioneerd. □

Noten

1. Van Dale groot woordenboek van de Nederlandse taal omschrijft het begrip integriteit als: 'ongeschonden toestand' en 'rechtschapenheid, onomkoopbaarheid en probiteit'.
2. Artikel 5:56 Wet op het financieel toezicht beschrijft het verbod op het gebruik van voorwetenschap.
3. Naar aanleiding van onder meer de zogenoemde 'Clickfonds-affaire' (2000) en de 'Boonstra-affaire' (2003).
4. Staatsblad, 2003, 55.
5. Albrecht, W. Steve, *Fraud Examination*, Thomson South Western, 2002, p. 28 et seq.
6. Albrecht, W. Steve, *Fraud Examination*, (supra noot 2), p. 29.
7. Verjaag het natuurlijke gedrag en het keert in galop terug.

Conclusie

Bij het begrip integriteit komen ondernemers veelal met de associaties betrouwbaar, oprecht, niet corrupt en eerlijk. Maar op de vraag hoe integriteit binnen de onderneming te bevorderen en te beheersen, blijkt men het antwoord niet altijd te weten. Integriteit lijkt soft en laat zich ogenschijnlijk niet eenvoudig door beheersingsmaatregelen in de juiste banen leiden. In de praktijk komen verschillende organisaties niet veel verder dan het opstellen van een algemene gedragscode.

Beleidsvorming en handhaving ten aanzien van integriteit hebben de laatste jaren aan prioriteit gewonnen binnen ondernemingen en sectoren. Niet in de laatste plaats is dit veroorzaakt door bekende debacles als Enron, Worldcom, Ahold en de recente fraude in de vastgoedsector.

Ondernemingsdoelstellingen, stakeholders, waarden en behoeften zijn mede bepalend voor de wijze waarop het bestuur van een onderneming invulling geeft aan integriteit. En ook de tijdgeest is bepalend. De eerste stap op weg naar een goed integriteitbeleid is het beseft dat integriteit door meerdere factoren wordt beïnvloed, te weten: gelegenheid, druk en rationalisatie. Als aan alle factoren aandacht wordt geschonken ontstaat een evenwichtig integriteitbeleid met daaruit voortvloeiende interne beheersingsmaatregelen. Tot die maatregelen kunnen workshops en trainingen op het gebied van integriteit, het stellen van realistische targets, en een goede balans tussen salaris en bonus worden gerekend. Het proces van retentie van personeel, in termen van periodieke beoordelingsgesprekken en het monitoren van gestelde targets versus realisatie, kan een bijdrage leveren aan een tijdige signalering van (in- en externe) druk op een medewerker. Ook de cultuur binnen de organisatie, gezet door de tone at the top, waaronder de informele sociale controle, speelt in dit kader een rol.

Het implementeren van integriteitbeleid gaat tevens gepaard met een zogenoemd bewustwordingstraject. Dit traject valt te onderscheiden in: maak bewust, word bewust, wees bewust en blijf bewust. Er kan niet worden volstaan met alleen het verspreiden van een gedragscode en een klokkenluiderregeling. Er moeten ook trainingen en workshops worden gegeven waarbij de mate waarin werknemers zich bewust zijn van het gewenste integere gedrag wordt getoetst. Om vast te stellen in welke mate integriteitdoelstellingen zijn gerealiseerd kan aansluiting gezocht worden bij competentie-management, waarbij functie-eisen (mede) worden opgesteld aan de hand van competenties. Het personeel wordt aan de hand van deze competenties geworven en periodiek – en op consistente wijze – beoordeeld.

Dit maakt het meten van de naleving van het integriteitbeleid effectief, de werking van het integriteitbeleid wordt over het hele jaar verspreid en uiteindelijk kan de mate van naleving worden beloond of gesanctioneerd.

EERST CHECKEN EN DAN **JA!** ZEGGEN TEGEN CORDARES

● INTERNAL CONTROL AUDITOR

Cordares beheert de pensioenen en verzekert het inkomen van meer dan één miljoen Nederlanders. Met ruim 26 miljard beheerd vermogen is Cordares sinds 1952 een visie- en beleidsbepalende financiële dienstverlener. Bij Cordares draait dus alles om het nakomen van afspraken. En om de controle op het nakomen van die afspraken. Vandaar dat we op zoek zijn naar een aankomend Risk & Audit talent. Iemand die risico's niet uit de weg gaat maar ze nauwkeurig doorrekent. En die de uitkomsten snel en helder kan rapporteren. Neem controle over je carrière:

kijk op www.werkenbijcordares.nl en zie waar je **JA!** tegen zegt.

Soft controls: gedragsreacties en doelmatigheid

Om de doelmatigheid en doeltreffendheid in organisaties te bevorderen, zijn niet alleen organisatorische en structuurmaatregelen nodig (en het daarop toetsen) maar is ook en vooral aandacht nodig voor sociale en gedragsfactoren. Soft controls, ook wel behavioral controls genoemd, passen daarbij.

Prof. dr. F.L. Leeuw

Soft controls zijn activiteiten die op een systematische manier vaststellen in welke mate sociale, culture en psychologische factoren medebepalend zijn voor de doelmatigheid en doeltreffendheid van beleid en organisaties, die bovendien verklaringen voor de bevindingen geven en waarmee beïnvloeding van die factoren wordt nagestreefd. Voorbeelden zijn activiteiten gericht op het in kaart brengen en waar mogelijk sturen van zaken als:

- de cultuur van organisaties;
- de mate waarin er van openheid en betrokkenheid sprake is in organisaties;
- de omvang van het sociaal kapitaal van (medewerkers van) organisaties.

Kenmerkend is dat soft controls aansluiten op en gebruikmaken van kennis over gedragsprocessen tussen leden van organisaties onderling en in relatie tot de buitenwacht. Soft controls zijn daarmee sterk gedragswetenschappelijk van aard. Zij 'houden rekening met' wat zich aan ruilgedrag in organisaties voordoet, hoe mensen met verwachtingen omgaan, welke (soort) beloningen en bestraffingen tellen en hoe belangrijk status (incongruentie) is. Dergelijke controls omvatten ook manieren om framingeffecten te ontrafelen en te beïnvloeden (hoe mensen iets duiden, respectievelijk waarnemen, bepaalt mede hun gedragsreactie) en hoe om te gaan met de discrepantie tussen wat mensen zeggen (praatgedrag) en in de praktijk doen.

Het belang van soft controls

Het belang van soft controls is aardig geïllustreerd in een spreekbeurt die emeritus hoogleraar Bac RA uit Tilburg al weer een aantal jaren geleden gaf over de omgeving waarin de accountant, die 'moet' dechargeren, opereert¹ (zie *kader*).

Het belang van soft controls volgens hoogleraar Bac

"De verantwoording die in de publieke sector wordt afgelegd voltrekt zich in een *gevoelige* omgeving. Het is denkbaar dat men deze omgeving als *grillig handelend* zal omschrijven. De politieke context waarin die verantwoording en de daarover te verkrijgen *décharge* zich voltrekt, kent van nature een hoog gehalte aan *emotie*. Dit vormt een onberekenbare component in eventuele voorspellingen van het verloop van een dergelijk *décharge* proces. De accountant die optreedt in de certificerende functie ten behoeve van ter *décharge* aangeboden verantwoordingen in de publieke sector behoort een *anticiperende* rol te vervullen, met betrekking tot de *inschattingen* die de tot *décharge* geroepen organen terzake van gebreken aan de verantwoordingen *in kwestie* zullen *vertonen*."

Wie de tekst van Bac leest, beseft dat het in de vingers krijgen van dit soort variabelen bij dechargeverlening al ingewikkeld is. Des te ingewikkelder is het dit soort variabelen te meten en erop te sturen als het gaat om het vaststellen van hun invloed op *doelmatigheid en doeltreffendheid*. Dat lukt niet of moeilijk via traditionele control(e)-activiteiten. Immers, zijn emoties, belevingen, percepties, grilligheden, attitudes, culturen, sociaal kapitaal, bonding en commitment te onderzoeken en te beheersen door aan een organisatie te vragen of:

- de doelen helder en toetsbaar zijn geformuleerd?
- er procedures zijn rondom informatievoorziening, kengetallen en de P en C-cyclus?
- er bedrijfsmatig gewerkt wordt?
- er een coördinatiestructuur is?



Frans Leeuw is directeur van het WODC, onderzoekscentrum van Justitie, en hoogleraar recht, openbaar bestuur en sociaalwetenschappelijk onderzoek. Hij was in de jaren negentig directeur bij de Algemene Rekenkamer en is thans buitenlid van het Audit Committee van het ministerie van LNV.

Zonder de importantie van deze topics in twijfel te trekken, is het antwoord ontkennend. Traditioneel doelmatigheidsonderzoek dat zich op deze soort topics of variabelen richt. MIS-sen (managementinformatiesystemen met administratieve en productiegegevens), standing operating procedures en herhalingsoefeningen zijn zeker belangrijk, maar niet in staat om de gedragswetenschappelijke en zachtere variabelen in de vingers te krijgen.

Een voorbeeld geven Sterck et al (2006) die voor de Nederlandse, de Britse en de Belgische Rekenkamer de impact van hun performance audits onderzochten. Zij presenteren gegevens waaruit blijkt dat er vooral werk gemaakt wordt van herhalingsonderzoeken, waar de hypothese aan ten grondslag lijkt te liggen dat als de gecontroleerden de aanbevelingen van de Rekenkamer (zegt) op (te) volgen, er van de gewenste impact op doelmatigheid sprake is. Of dat zo is, is niet evident. Put (2005) heeft namelijk laten zien dat de factoren waar (deze) Rekenkamers in hun doelmatigheidsonderzoek op letten niet die zijn, die – volgens courante gedragswetenschappelijke inzichten – in belangrijke mate (mede)bepalend zijn voor de doelmatigheid... en dat zijn nu net de zachtere variabelen en lookalikes die ik eerder noemde (vgl. ook: Leeuw, 1998).

Perverse effecten

Wie daarbij vervolgens bedenkt dat administratieve (hard) controls de neiging vertonen tot perverse effecten (Van Thiel en Leeuw, 2002; Leeuw, 1997; De Bruijn, 2001) moet dubbel op zijn qui vive zijn. Verschijnselen als de ‘audit society’ en de performanceparadox komen in hun kern erop neer dat méér doelmatigheidscontroles ten eerste niet altijd tot effectiever en efficiënter beleid leiden en ten tweede ongewenste neveneffecten oproepen. Voorbeelden daarvan zijn een verminderd commitment van medewerkers in de onderzochte organisaties om er voor te gaan en ossificatie (angst om te vernieuwen) (RMO, 2000). Bouckaert en Balk (1999) spraken eind vorige eeuw al over pathologieën die performantiemetingen met zich mee kunnen brengen.

Er is ook nog een derde reden om veel ruimte in te bouwen voor soft controls naast hard (administratieve) controls. Immers, met de groeiende horizontalisering van bestuur en meervoudig publiek toezicht waarbij netwerken, relatiemanagement en vertrouwen wezenlijk zijn, neemt de waarschijnlijkheid dat traditionele doelmatigheidsmethoden effectief zijn, vermoedelijk eveneens af (vgl. van Montfort, 2007). Door dit alles is de behoefte aan een aanvullende benadering, te weten die van soft controls, sterk toegenomen.

Gedragsmechanismen en soft controls

Soft controls bouwen, mits professioneel tot stand gebracht, voort op het rijk geschakeerde palet aan wetenschappelijke inzichten over wat gedrag van mensen in en tussen organisaties bepaalt. Het gaat met andere woorden, vooral om de vraag welke gedragsmechanismen belangrijk zijn én hoe die (eventueel) te beïnvloeden zijn. Een aantal voorbeelden (vgl. Leeuw, 2008).

- Het menselijk streven om cognitieve dissonantie te reduceren: mensen zijn doorgaans liever niet met zichzelf in tegenspraak en

doen er van alles aan om onevenwichtigheden tussen kennis, houdingen en gedrag uit de weg te gaan of te voorkomen.

- Het belang van sociaal kapitaal waarover mensen beschikken. Wezenlijk aan dit begrip is dat sociale relaties een hulpbron vormen voor personen en organisaties, deze zijn belangrijk bij het realiseren van doelen. Waarom sommige mensen rijker, gezonder of gelukkiger zijn dan andere, wordt niet alleen verklaard uit hun fysiek, humaan of financieel kapitaal, maar ook uit hun relaties. Anders gezegd, uit hun posities binnen netwerken. Het belang van netwerkcontacten geldt niet alleen op individueel niveau. Ook organisaties, en volgens Putnam zelfs hele samenlevingen, zijn te typeren in termen van de mate waarin zij over sociaal kapitaal beschikken. Een feit is dat organisaties die over vrij veel sociaal kapitaal beschikken, doelmatiger en doeltreffender zijn dan organisaties die dat niet hebben.
- 'The shadow of the future', dat in speltheoretisch onderzoek is gedetecteerd² als: mensen contractuele relaties met elkaar aangaan en ze beschikken over niet veel alternatieven om hun doelen te bereiken, dan houden de contractpartners er rekening mee dat ze langer met elkaar door een deur moeten. Die afweging maakt dat ze vaak netjes naar elkaar zijn en dat ook blijven en elkaar niet voor van alles en nog wat vernachelen. De combinatie van de te verwachten baten van de samenwerking in de toekomst en het nu en het niet hebben van goede exit-opties, is een belangrijk onderdeel van dit mechanisme.
- Mensen leren door af te kijken hoe anderen iets doen en imiteren vervolgens dit afgekeken gedrag. Met een chic woord heet dat 'vicarious learning' (Bandura, 1983). Dit mechanisme doet zich niet alleen voor tussen mensen, maar ook tussen organisaties. Organisaties kijken en luisteren naar elkaar, wegen elkaar en doen dan vaak hetzelfde, zij het onder verschillende namen, want het is natuurlijk niet zo slim om te zeggen dat je de boel imiteert (Scott, 2003).
- 'Crowding out' komt erop neer dat het formaliseren in regels van gedrag en afspraken tussen mensen ertoe leidt dat zij het betreffende gedrag juist niet meer uit zichzelf gaan vertonen (Van

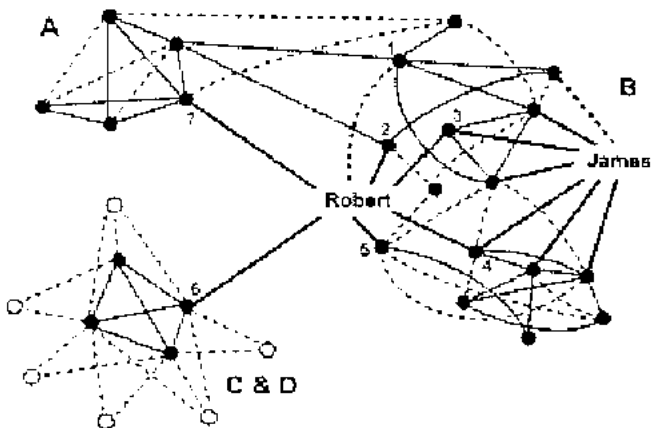
Bijnen, 2005, p. 110 e.v.; Croes, 2007). De formele normen, neergelegd in wetten of regelingen of in andere oekazes, ontnemen de informele normen en verwachtingen hun – oorspronkelijk – krachtige werking.

In psychologisch onderzoek naar de manier waarop burgers, maar ook rechters, politiefunctionarissen en artsen beslissingen nemen, zijn ook belangrijke gedragsmechanismen gedetecteerd. Denkt u aan de fundamentele attributiefout (als een beslissing goed uitpakt, ben ik de oorzaak, gaat het fout, de ander, het weer of de omstandigheden) en het framingmechanisme (hoe we iets duiden bepaalt mede wat ons gedrag is). 'Tend and befriend' en 'fight or flight' zijn weer andere voorbeelden. Om over tunnelvisie, de 'hindsight bias' ('achterafers' weten het altijd beter), het 'endowment mechanisme' ('the tendency of people to refuse to give up entitlements they hold even though they would not have bought those entitlements initially') en de 'geanticiperde beslissingspijn' nog maar te zwijgen. Met dat laatste wordt bedoeld dat beslissers niet kunnen, respectievelijk durven kiezen uit verschillende opties, hoewel dat beter zou zijn vanuit doelmatigheidsgezichtspunt. Dit omdat ze bang zijn dat ze later een te enge visie en een te beperkte horizon wordt verweten, waardoor hun reputatie geschaad wordt.

Sociaal kapitaalmetingen als voorbeeld³

Nogal wat onderzoek dat in kaart brengt wie met wie in en tussen organisaties kennis, ervaringen, adviezen ruilt, hoe die mensen tot elkaar staan, hoe intensief of oppervlakkig hun relaties zijn en hoe wederkerig de relaties zijn, laat zien dat mensen in organisaties bij hun beslissing om innovaties over te nemen vooral op andere mensen letten die soortgelijk in het sociale netwerk zitten als zij zelf. Sociologen spreken dan van het 'structureel equivalent' zijn van die mensen. Denk aan mensen met een vergelijkbare baan bij een andere afdeling, waarmee je overigens geen directe relatie hoeft te hebben. Dit betekent dat niet iemands directe of formele contacten cruciaal zijn, maar vooral de structurele equivalentie van belang is. Het hierop toetsen van organisaties en het vervolgens proberen te beïnvloeden van de verhoudingen in lijn met dit inzicht, is op te vatten als een soft control.

Ook is aangetoond dat men in een organisatie over de aanvaarding van nieuwe ideeën praat met personen waarmee men ook over het werk en privé zaken spreekt. Een enkelvoudige band (bijvoorbeeld alleen het collega van elkaar zijn) is een onvoldoende basis. Om over vernieuwingen te praten is een zekere geborgenheid dat multiplicitéit heet, nodig. Onder dit begrip wordt verstaan dat tussen personen verscheidene relaties van verschillende inhoud bestaan, zoals bijvoorbeeld leidinggeven, maar tevens informeel contact hebben. Het begrip staat tegenover uniplexe relaties waarbij relaties van verschillende inhoud elkaar niet overlappen. Burt (2004) toonde onlangs aan dat marketingmanagers die vooral zwakke bindingen met relatief veel anderen hebben vaak innovatievere ideeën hebben dan mensen met veel sterke bindingen. In *figuur 1* is Robert de innovatievere marketingmanager en James de minder innovatieve.



Figuur 1. De invloed van uniplexe en multiplexe relaties

Het analyseren, ofwel het screenen van netwerkcontacten in organisaties waarbij sterke versus zwakke bindingen in kaart worden gebracht en vervolgens tot onderwerp van gesprek gemaakt worden, is een voorbeeld van een soft control.

Weer een andere bevinding is dat reorganisaties sociaal kapitaal zuur kunnen maken. Daar wordt onder verstaan het verschijnsel dat waar mensen vóór een reorganisatie flink in elkaar geïnvesteerd hadden en ook in hun onderlinge relaties behoorlijk effectief waren, zij ná een reorganisatie uit elkaar gehaald worden en op andere posities geplaatst worden. Soms leidt dat er zelfs toe dat vroegere vrienden-collegarelaties vijand-concurrentrelaties worden. Om de aard en omvang van sociaal kapitaal in kaart te brengen zijn er relatief harde meetinstrumenten, die bestaan uit onder andere vragenlijsten.⁴

Snijders (2001) geeft voorbeelden van analysemethoden. Een heel snelle en daarmee oppervlakkige operationalisering waar Bulder (2000) op wijst, is de vraag: wat gaan mensen doen als ze langs de kamer van een collega lopen die er niet is en de telefoon gaat? Er zijn drie opties:

- a) doorlopen;
- b) opnemen en zeggen dat 'Willem er weer eens niet is';
- c) opnemen, zeggen dat hij net even weg is maar er doorgaans altijd is, de boodschap aannemen, ook als Willem van een andere afdeling of zelfs van een 'concurrerende afdeling' is, en zorgen dat Willem terugbelt.

Hoe meer in organisaties opties a en b gebruikelijk zijn, des te lager de 'sociale beursnotering' zal zijn; hoe meer optie c wordt gekozen, des te hoger dit zal zijn. □

Noten

1. Persoonlijke mededeling van A. Bac ter gelegenheid van een seminar bij de Algemene Rekenkamer in Den Haag.
2. Zie Axelrod (1984). Overigens wijzen Rooks et al (2000) erop dat dit mechanisme én een aanpalend ('shadow of the past') met elkaar samenhangen, zoals zij in een empirisch onderzoek onder managers laten zien. Ook neuro-economen zijn actief op dit gebied (vergelijk Stuphorn, 2005).
3. In belangrijke mate gebaseerd op Flap et al (1999), Bulder (2000) en Leeuw (2001).
4. Rispens (2006: 46) zegt hierover in haar proefschrift, verdedigd aan de Universiteit Leiden, over de vraag of en zo ja hoe meerdere typen interdependentie (sociaal kapitaal) in werkgroepen bijdragen aan de effectiviteit van werkgroepen en van haar leden, het volgende. 'Using self-reports by respondents is the main data collection method used in social network research (Marsden, 1990). Respondents were asked to place a check after the name of their group members if they were (during the last six months):
 - 1) dependent upon that person for necessary information without which they could not perform their task (functional interdependence);
 - 2) asking advice from that person in order to improve their individual task performance (cognitive interdependence);
 - 3) friends with that person and regularly undertake leisure activities with that person (affect-based interdependence).
 It is very common to use just one question to represent a variable in network studies, not in the least because asking such questions is quite an endeavor for the respondents.'

Conclusie

Het is steeds duidelijker dat aan traditionele, ook wel harde controles genoemd, beperkingen verbonden zijn, zoals de in het artikel genoemde ongewenste neveneffecten. Doelmatigheid in en van organisaties scharniert in belangrijke mate op gedragspatronen en -mechanismen van de mensen (en groepen) in die organisaties. Uiteindelijk moeten ook hard controls hun invloed uitoefenen via 'sticks, carrots & sermons', ofwel via hiërarchie en macht, penen en prikkels en overtuiging, voorlichting en kennisverspreiding. Soft controls hebben veel rechtstreekser met gedragspatronen en -mechanismen te maken. Maar ze zijn ook moeilijker te ontwerpen. Immers, wie zich richt op de productie van richtlijnen, formats, aanwijzingen, aanwijzingen, handboeken, (verplichtingen en tick & flicklijsten, is relatief snel klaar. Maar of we daarmee de doelmatigheid en de doeltreffendheid van organisaties en beleid serieus vergroten, is nog maar de vraag. Vandaar de oproep: auditors, doe méér met soft controls, het is wat duurder maar dan heb je ook wat.

Literatuur

- Referentielijst artikel soft controls van F. Leeuw en A. Bandura, *Social Foundations of Thought and Action: A Social Cognitive Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1986.
- Bijnen, R.H.J. van, *Aanvullend contractenrecht*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2005.
- Bouckaert, G. en W. Balk, 'Public productivity measurement: diseases and cures', *Public Productivity & Management Review*, 15 (2), 1999: 229-235.
- Bulder, Bert. *Reorganisaties in de rijksdienst en het belang van sociaal kapitaal*, dissertatie Universiteit Utrecht, 2000.
- Burt, Ron, 'Structural holes and good ideas', *American Journal of Sociology*, 110, 2004: 349-399
- Croes, M.T., *Naar een bruikbare rechtsorde; bijdragen uit de sociale wetenschap*, Cahier 2007-12, WODC, Den Haag, 2007.
- Leeuw, Frans L., 'Doelmatigheidsonderzoek bij de Algemene Rekenkamer: ontwikkelingen in de afgelopen tien jaar en schetsen voor de toekomst', *Bestuurswetenschappen*, 46, 1992: 8-25.
- Leeuw, Frans L., 'Over de praktische betekenis van sociaal kapitaal', *Netwerken en sociaal kapitaal*, onder redactie van J.C. Vrooman, Amsterdam, SISWO/NSV-reeks, 2001: 7-23.
- Leeuw, Frans L., *Gedragsmechanismen achter overheidsinterventies en rechtsregels*, Oratie Universiteit Maastricht, 2008.
- Montfort, Cor van, *Besturen van het onbekende. Goed bestuur bij publiek-private arrangementen*, oratie, Universiteit van Tilburg, 2008.
- Put, V., *Met welke bril kijken auditors naar de werkelijkheid? Normen van rekenhoven bij het beoordelen van de overheid*, Die Keuze Uitgeverij, Brussel, 2005.
- Rmo, *Aansprekend burgerschap*, Den Haag, 2001.
- Scott, W. Richard, *Organizations. Rational, Natural, and Open Systems*, Prentice Hall, Upper Saddle River, 2003.
- Snijders, Tom, 'Methoden van netwerkanalyse', *Netwerken en sociaal kapitaal*, onder redactie van J.C. Vrooman, Amsterdam, SISWO/NSV-reeks, 2001: 7-23.
- Sterck, Miekatrien et al, *De praktijk van performance audit: een drielandenstudie*, rapport, Instituut voor de Overheid, Leuven, 2006-08-22.
- Thiel, S. van en Frans L. Leeuw, 'The performance paradox in the public sector', *Public Productivity and Management Review*, 25 (3), 2002: 267-281.



C. Klumper

Het management en effectief toezicht

Van de internal auditor wordt doorgaans verlangd dat hij een oordeel geeft over de vraag of de organisatie in control is. Om dit te kunnen doen moeten er antwoorden gegeven worden op vragen als: welke doelstellingen worden nagestreefd en hoe passen die in de strategie van de organisatie? Hoe worden deze doelstellingen concreet gerealiseerd: met welke activiteiten en bijbehorende inzet van middelen en in welke organisatorische structuur? Welke onzekerheden omgeven het succesvol kunnen uitvoeren van de gedefinieerde activiteiten en met welke maatregelen worden deze onzekerheden in de gewenste mate beheerst? Hoe wordt geanticipeerd en gereageerd op wijzigende omstandigheden, intern zowel als extern? En ten slotte: hoe houdt het verantwoordelijke management effectief toezicht op dit alles?

Voor deze column staan we met name stil bij de laatste vraag: hoe houdt het verantwoordelijke management effectief toezicht? Dit omdat een internal auditor zijn werk alleen efficiënt kan doen als dit helder is. Vaak is dit niet het geval. Het lijkt erop dat naarmate we verder van de procesdetails verwijderd raken er minder gestructureerd en gedocumenteerd wordt gewerkt. Dus: procesactiviteiten zijn duidelijker dan beheersmaatregelen zijn duidelijker dan monitoringactiviteiten.

De vraag wat internal auditors moeten doen om vast te stellen of de risico's die successievelijk door de diverse procesactiviteiten, beheersmaatregelen en ongoing¹ monitoring worden afgedekt, kan alleen goed worden beantwoord als er een duidelijk beeld bestaat van wat de organisatie er zélf aan doet om vast te stellen dat de beheersmaatregelen naar behoren functioneren.

Vervolgens kan de internal auditor zich dan voornamelijk richten op het vaststellen of die monitoringactiviteiten wel adequaat zijn ingericht en naar behoren functioneren, zodat er veel minder gekeken hoeft te worden naar de onderliggende beheersmaatregelen. Die worden dan immers met de beoordeling van de effectiviteit van de monitoring afgedekt. Zeker als de manier waarop de monitoring wordt getoetst een zekere mate van reperformance bevat.

Onderdeel van ongoing monitoring zoals COSO dat tenminste bedoelt, is ook dat belangrijke bevindingen – zeg maar, geconstateerde problemen bij de werking van de gemonitorde beheersmaatregelen – adequaat worden gecommuniceerd aan de juiste functionarissen, in de regel de functionaris die verantwoordelijk is voor het adequaat functioneren van de desbetreffende beheersmaatregelen én degene die ten minste één niveau hoger is. Ook dit aspect zou de internal auditor dan beoordelen als onderdeel van zijn werkzaamheden.

Echter, als níet duidelijk is welke ongoing monitoringactiviteiten er worden uitgevoerd, dan wel er geen vastleggingen van zijn en ook niet van de geconstateerde bevindingen, dan zit er voor de internal auditor feitelijk niets anders op dan zich te richten op de beheersmaatregelen zelf. Daarbij moet hij een deel van het werk van de manager overnieuw doen, met minder kennis dan de verantwoordelijke manager van de processen, de inherente risico's en van de mogelijke problemen die zich gedurende de periode van onderzoek kunnen hebben voorgedaan bij de uitvoering van de beheersmaatregelen. Kortom, de internal auditor gaat minder efficiënt te werk, kan geen gebruikmaken van het werk dat de manager al doet en constateert zodoende overigens ook niet of er wellicht hiaten zitten in de ongoing monitoring door de manager – die toch vaak als first line of defense wordt gezien.

Noot

1. COSO, in de Exposure Draft over de monitoringcomponent van het internal control *Integrated Framework* die in juni 2008 verscheen, maakt onderscheid tussen ongoing monitoring: beheersmaatregelen die ingebed zijn in de doorlopende activiteiten van de organisatie en die ten doel hebben om vast te stellen of de procesactiviteiten goed worden uitgevoerd, en separate evaluations: ad-hocvaststellingen, vaak uitgevoerd door meer objectieve functionarissen, die zijn gericht op het vaststellen of de beheersmaatregelen (nog steeds) naar behoren functioneren.

IIA Congres 2008: 'Auditors in the bush'

Het IIA Congres 2008 in het Safari Meeting Centre, gelegen middenin de bush van Burgers Zoo in Arnhem, was een groot succes! Het waren twee avontuurlijke dagen met veel ruimte voor discussie, netwerken en kennisvergarig. Er waren bovendien tal van gerenommeerde sprekers aanwezig. Een verslag.

Dr. R.H.J.W. Jansen RO en drs. R. Kamstra

Tijdens het congres werden drie thema's belicht:

- De auditor en soft controls
- De auditprofessional
- De auditor: partner in business?

De start

Het congres was opgedeeld in drie parallele sessies (streams) die plenair werden ingeleid door gerenommeerde sprekers. Na de ontvangst met een uitgebreide lunch, opende expeditieleider Peter van der Geer – de Nederlandse debatgoeroe die onder meer aan de basis stond van bekende programma 'Het Lagerhuis' – het congres. Van der Geer bevroeg Fred Steenwinkel, voorzitter van IIA Nederland en Franklin Vrolijk, een van de grondleggers van IIA-Nederland, over de route die de auditors tijdens deze expeditie zouden gaan afleggen.

Vervolgens was het woord aan Ben Tiggelaar, de gids voor deze reis wat betreft soft controls. Op een bevlogen en inspirerende wijze bracht Tiggelaar de deelnemers op de hoogte van baanbrekend onderzoek op het gebied van menselijk gedrag. De link werd gelegd tussen onderzoeksresultaten die uitwijzen dat minimaal 95 procent van ons handelen onbewust en automatisch plaatsvindt en wat dat betekent voor het auditen en adviseren op het gebied van soft controls.

Parallelsessies dag 1

Na de plenaire sessie konden de deelnemers verschillende parallelsessies volgen. De sessies op de eerste dag van de expeditie werden verzorgd door André Nijhof, Eelco Koolhaas, Prem Manchem, Marty van den Nieuwelaar, Hans Leijtens en Berry Wilson.

- Nijhof, als hoofddocent en trainer verbonden aan het Europees Instituut voor Bedrijfsethiek (EIBE) van de Nyenrode Business

Universiteit en voorzitter van het Netwerk Bedrijfsethiek Nederland (NBN), leidde de groepsdiscussie over het auditen van soft controls.

- Koolhaas, directeur en oprichter van Beleidstheater, onthulde de geheimen voor succesvolle presentaties.
- Manchem, als head of risk & audit services verantwoordelijk voor de internal auditfunctie en risk controlfunctie binnen Cordares, deelde zijn visie op hoe de auditdienst zich zou moeten profileren en gaf aan dat auditors vooral meer zichtbaar moeten zijn voor én in de business.
- Van den Nieuwelaar, onder meer als docent verbonden aan de Rijksacademie en medeverantwoordelijk voor de ontwikkeling van de module Auditing Soft Controls, als kerndocent verbonden aan de cursus Auditen Soft Controls van het NIVRA-Vera en docent Soft Controls aan de Tax Assurance Opleiding van Nyenrode, vulde de rugzakken met concrete tools voor het auditen van soft controls.
- In de sessie geleid door Leijtens, freelancedocent, trainer en onderzoeker, stond de optimalisatie van de persoonlijke effectiviteit van auditors centraal.
- Wilson, die bij ING Group de functie van chief auditor CAS Professional Practices Management bekleedt, deelde zijn visie over de 'tools for becoming a partner in business', mede gebaseerd op zijn ervaring in 2007 als projectleider bij ING van het project 'De auditor: partner in business' waarmee de Corporate Audit Service werd omgeturnd naar de nieuwe filosofie.

De eerste expeditiedag werd om 17.30 uur afgesloten met een verkoelend drankje tijdens het happy hour. Daar werden de opgedane ervaringen gedeeld met de reisgenoten, gevolgd door een walking dinner waar iedereen kon proeven van de Afrikaanse keuken en in de gelegenheid werd gesteld om ook zelf te 'braai-



1. Een drukbezochte plenaire sessie. 2. Ben Tiggelaar. 3. Matthieu Weggeman. 4. Marijke van Houwelingen. 5. Jan Driessen en Ron de Korte. 6. Centrale stand. 7. Janes Roth 'op safari'.

en'. In een naastgelegen ruimte kon een 'select gezelschap' de wedstrijd tussen Duitsland en Rusland volgen... Na het fluitsignaal trokken de laatste deelnemers letterlijk door de bush, omgeven door nachtelijke dierengeluiden, richting de bussen die ze naar de hotels in de directe omgeving brachten voor een welverdiende nachtrust.

Parallelsessies dag 2

De tweede dag werd afgetrapt door Mathieu Weggeman. Hij hield een vurig pleidooi om professionele omgevingen vooral niet aan te sturen met veel regels en procedures of door toepassing van gedetailleerde informatiesystemen: een regelrechte diskwalificatie van de ruilrelatie tussen werkgever en werknemer. Hij gaf enkele treffende voorbeelden uit onze Nederlandse praktijk van de effecten van de ongezonde regelzucht met een duidelijke

lijke onbalans in verschillende 'liefdevolle bureaucratieën', of waren het nu 'hypocratieën'? Weggeman sloot zijn betoog af met een beschouwing over het belang van shared values. Organisaties die geen balans weten te vinden staan zagezegd 'aan de rand van afgrond' en raken verstrikt in de bush die geen genade kent met organisaties zonder oprechte teamvorming.

De verschillende parallelsessies op de tweede dag van de expeditie werden verzorgd door Jan Otten, Thijs Feenstra en Robert Vos.

- Otten, partner bij ACS en docent bij de ESA, gaf inzicht in de mogelijkheden van de alignment audit. In een levendige sessie, waar de deelnemers zelf voor verschillende dilemma's werden gesteld, maakte Otten duidelijk hoe je op systematische wijze onderzoek kunt uitvoeren naar soft controls op basis van de alignment audit. In zo'n audit leg je dilemma's voor aan mede-

werkers en het management. Inzicht in de handelwijze van zowel de medewerkers als het management laat zien welke verwachtingen onderling bestaan rondom integriteit en organisatiecultuur en verklaart waarom mensen op een bepaalde manier handelen.

- Vos, werkzaam bij het ministerie van Financiën, sprak over het onderzoek dat hij voor het ministerie van Financiën had uitgevoerd. Hij onderzocht de ontwikkelingen in de interne auditfunctie in het bedrijfsleven.
- Feenstra, acteur, wist te boeien met het onderwerp 'waarnemen'. In de sessie werd het waarnemingsvermogen van de deelnemende auditors getest aan de hand van een mysterie in het oerwoud.

Value added auditing

De deelnemers konden vervolgens in de dierentuin een picknickmand vinden met verschillende geneugten van het leven daarin verzameld. De open ruimten in de bush werden opgezocht en de zon brandde even intens op de huiden.

Daarna was James Roth aan de beurt, hij sprak over value added auditing. Hij maakte de deelnemers duidelijk dat internal auditors op verschillende manieren waarde kunnen toevoegen vanuit hun functie. Ook op het informele vlak kunnen internal auditors bijvoorbeeld een belangrijke rol vervullen voor managers, omdat auditors zien wat er verandert en dus ook zien waar risico's zich kunnen voordoen. Juist door goed in contact te komen en te blijven staan met het management kan de auditor zich richten op de risico's van morgen in plaats van op die van gisteren. Hij onderbouwde zijn stellingen door de Dupont-case te bespreken aan de hand van zijn 'Internal Audit Product Wheel'.

Afsluiting

Het congres werd afgesloten met een expertpanel, afkomstig van twee bekende universiteiten: Jan Driessen en Ron de Korte. Zij

beantwoordden vragen uit het publiek en reageerden op stellingen die tijdens het congres 2008 op papier waren gezet. De winnaars van de beste stellingen werden beloond met het boek *Hoe vang ik een rat?* van Peter van der Geer.

De voorzitter van het IIA sloot het congres af met een dankwoord voor Van der Geer en alle ondersteuners. Marijke van Houwelingen, voorzitter Commissie congressen, nam namens hen de complimenten in ontvangst. Door de inzet van haar en alle andere vrijwilligers was het congres 2008 succesvol. Wij zijn als deelnemers net zo enthousiast over dit originele evenement als vele anderen en zien nu al reikhalzend uit naar het congres van volgend jaar. □



Informatie over de sprekers en de sheets van hun presentaties zijn beschikbaar op de IIA site (www.iaa.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
pj Postbus 1473
3600 BL Maarssen

MAS

De imponderabilia van uw bedrijf

Drs. N. van de Vorle CISA*

Udenkt wellicht: dat woord is niet toegestaan bij Scrabble. Toch wel. Imponderabilia zijn volgens het woordenboek omstandigheden waarvan de waarde niet precies aan te geven is, maar die toch hun onmiskenbare invloed laten gelden. Soft controls zijn imponderabilia. Desondanks proberen wij auditors allemaal de waarde aan te geven van soft controls. Wij willen deze beschrijven, documenteren en, als het even kan, ook nog valideren en testen. Daarbij lopen we tegen een probleem aan, want soft controls kunnen wij niet op dezelfde manier behandelen als een handtekening onder een factuur.

Momenteel lossen wij dit probleem veelal op door het in de dagelijkse praktijk eenvoudigweg te negeren. We hebben allemaal onze frameworks waarin wij controledoelstellingen beschrijven, waaraan wij ook de zachte controleactiviteiten koppelen. En met het nodige kunst- en vliegwerk testen we deze controleactiviteiten dan. Hierbij verifiëren wij bijvoorbeeld of er inderdaad een bericht van de CEO op intranet staat dat hij integriteit heel erg belangrijk vindt. Daarmee trachten wij vast te stellen dat de tone at the top in orde is. Vink! Natuurlijk houden wij ook interviews en in sommige gevallen een enquête. Op die manier hebben we alles prachtig afgedekt en gedocumenteerd, mét een relevante steekproef. We vragen ons voortdurend af of we hiermee nu echt de kern raken, maar dit is nu eenmaal het gereedschap waarmee wij momenteel gewend zijn te werken.

Gelukkig is daar antropoloog Bronislaw Malinowski (1884–1942). Malinowski is een wetenschapper die in 1914, als gevolg van de Eerste Wereldoorlog, gestrand was op de Trobriand-eilanden, een archipel ten oosten van Papoea-Nieuw-Guinea. Nadat hij eerst nadrukkelijk geen contact zocht met de lokale bevolking (wilden, in zijn bewoordingen), veranderde deze houding na een lange, eenzame periode. Malinowski leerde de taal, sloot vriendschappen en nam deel aan de

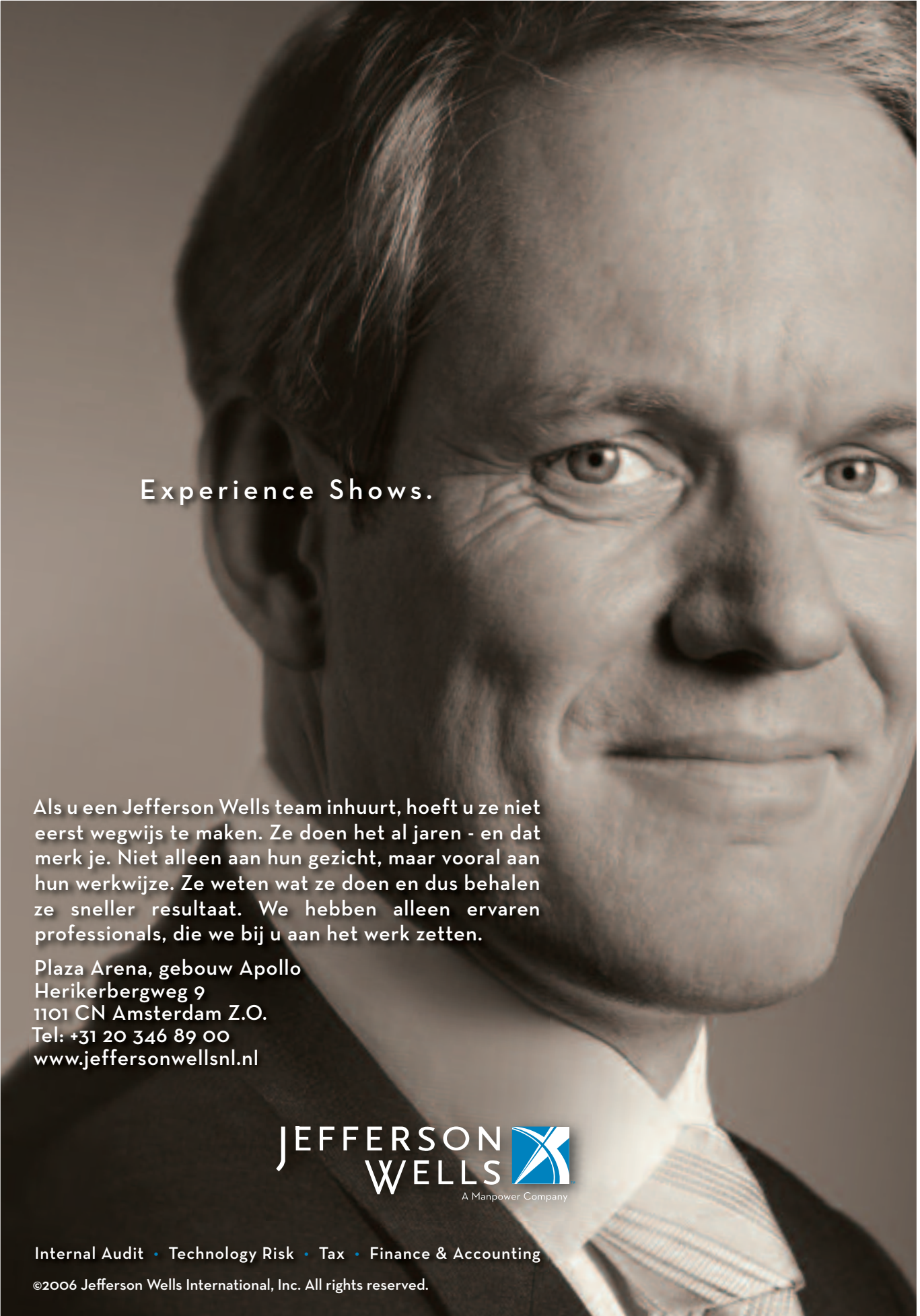
traditionele rituelen. Alleen door veelvuldig contact te hebben met zijn informanten was Bronislaw in staat om de imponderabilia van het dagelijks leven te beschrijven. Uiteindelijk resulteerde dit in de theorie rondom de onderzoeksmethode 'participerende observatie' en het meesterwerk *Argonauts of the Western Pacific*. Bronislaw Malinowski is hiermee een van de grondleggers van de sociale antropologie.

Waarom is dit belangrijk voor ons? Binnen participerende observatie probeert men een nauwe band op te bouwen met een groep. De onderzoekers doen mee met allerlei dagelijkse activiteiten in de natuurlijke omgeving van de onderzochten. Men voert gesprekken, observeert de gebruiken, participeert in het groepsleven, analyseert documenten, luistert naar levensverhalen en laat mensen self assessments uitvoeren. Het is een combinatie tussen kwalitatief en kwantitatief onderzoek, vooral omdat een dergelijk project maanden tot jaren kan duren en dus enorme hoeveelheden data kan opleveren.

Klinkt dit bekend? Eigenlijk zijn we altijd al bezig met participerende observatie. Als internal auditors maken wij deel uit van een organisatie. We praten met alle lagen binnen het bedrijf. We doen mee aan de personeelsfeestjes. We weten alles over het reilen en zeilen binnen onze organisatie, en daarenboven zijn we min of meer onafhankelijk. Als er iemand is binnen de onderneming die weet hoe het gesteld is met de soft controls, dan zijn wij het wel! Daar hebt u geen enquête voor nodig.

Als het audit committee aan u vraagt hoe het met de tone at the top is, dan hebt u uw antwoord al klaar. En wat als hij dan vraagt om bewijs? Dan komen we vooralsnog toch uit op ons oude gereedschap. Maar daarmee missen we de imponderabilia!

* Drs. Niels van de Vorle CISA is manager Deloitte Enterprise Risk Services: Risk Consulting/Internal Audit



Experience Shows.

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

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

JEFFERSON
WELLS 
A Manpower Company

Internal Audit • Technology Risk • Tax • Finance & Accounting

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

Grootmeester in management

Marc Buelens, Annick Rossem • Scriptum • ISBN 9789077432259

• € 16,95



Management is overal. Maar dit is niet overal nodig. We verwachten van bedrijven, ziekenhuizen, scholen en overheidsdiensten dat ze 'werken', dat ze kwaliteitsvolle producten en diensten leveren. En deze garantie leveren is het werk van management. Het aantal managers in organisaties is pijlsnel gestegen. Een eeuw geleden was slechts 1 procent van de werknemers manager, nu schat men dit aantal op bijna 20 procent.

Maar goed management is niet vanzelfsprekend. Meer dan ooit is het een kunst, een gave. Tegelijk is het een belangrijke wetenschap. Dit boek helpt u uw gezichtspunten te toetsen aan de klassieke én meest moderne inzichten. Met behulp van de 'resultatendriehoek' krijgt u een degelijk en betrouwbaar zicht op prestaties, strategie, taakstelling, organisatie en mensen. Elk hoofdstuk wordt afgerond met inzichten voor de manager in de praktijk.

Grootmeester in management scheidt het kaf van het koren in management. Wat zeggen economen? Welke studies zijn baanbrekend? Wat tracht men u op de mouw te spelden? En zijn alle managementmoden over een kam te scheren? Kortom, dit boek helpt u de stap te zetten naar het grootmeesterniveau.

Maak van je bedrijf een toporganisatie!

De vijf pijlers voor het creëren van een high performance organisatie

André de Waal • Van Duuren Management • ISBN 9789089650030

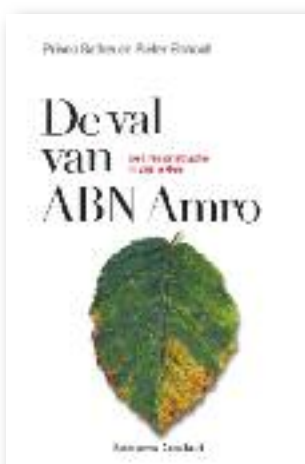
• € 24,90



Hoe zou het zijn als al uw mensen werken aan het bereiken van de organisatiedoelstellingen? Als alle activiteiten waarde toevoegen? Als iedereen in de organisatie flexibel is en vlot reageert op problemen en ontwikkelingen? Als de strategie van uw organisatie écht afwijkt van die van de concurrentie? Dan zou uw organisatie een toporganisatie zijn.

Wat de bestseller *Good to Great* van Jim Collins deed voor snel-

groeïende bedrijven, doet *Maak van je bedrijf een toporganisatie!* voor high performanceorganisaties (HPO's). Dit boek beschrijft de resultaten van een wereldwijd onderzoek bij meer dan tweeduizend organisaties naar succesfactoren van HPO's. U leest er alles over vanuit het perspectief van een top-CEO. Hij laat zien wat erbij komt kijken om van een organisatie een HPO te maken en hoe u de succesfactoren zelf kunt toepassen. Zodat u van uw bedrijf een toporganisatie kunt maken!



De val van ABN AMRO. Een reconstructie in zes aktes

Prisco Battes, Pieter Elshout • Het Financieele Dagblad • ISBN 9789047000945 • € 14,95

Opkopen, opheffen en opsplitsen. Wat tot voor kort het exclusieve terrein leek van hedgefondsen en private equityhuizen behoort sinds de overname van ABN Amro vorig jaar ook tot het repertoire van reguliere bedrijven. Drie banken, Fortis, Royal Bank of Scotland en het Spaanse Banco Santander, betaalden ruim 70 miljard euro om de grootste bank van Nederland onderling te mogen verdelen. Nooit eerder ging een Nederlands bedrijf voor zoveel geld over in buitenlandse handen. Het was een overwinning voor de aandeelhouders en een bittere teleurstelling voor de directie en medewerkers – en voor een flink aantal Nederlanders – dat lijdzaam moest toezien hoe het trotse ABN Amro zonder ingrijpen van de politiek van de kaart verdween.

De auteurs, die als redacteurs bij *Het Financieele Dagblad* de overnamestrijd volgden, schetsen in dit boek de zwanenzang van De Bank aan de hand van een zestal sleutelmomenten. Op basis van gesprekken met betrokken bestuurders beschrijven de auteurs hoe al ruim voor de overnamestrijd bij ABN Amro het besef doordrong dat het roer moest worden omgegooid, de overnamepogingen van Antonveneta in Italië, het mislukken van de deal met ING die tot de oprichting van een Nederlandse kampioen had kunnen leiden, en natuurlijk de uiteindelijke 'coup' van het consortium, ingeleid door hedgefonds TCI.

Het is een klassiek drama – uniek voor de Nederlandse financiële geschiedenis – dat de deur heeft opengezet voor vergelijkbare affaires in de toekomst.



En de winnaar van de AMA 2007 is...

Op maandag 26 mei jl. vond op de Erasmus Universiteit Rotterdam voor de zevende keer de uitreiking van de Arie Molenkamp Award (AMA) plaats. De winnaar is Petrina van Tongeren die in 2007 aan de Erasmus Universiteit Rotterdam afstudeerde met haar referaat *De invloed van Locus of Control op de auditvoorkeuren van internal/operational auditors*.

Drs. J.F. Breedveld

De Executive Master of Internal Auditing-opleidingen (EMIA) aan de Erasmus Universiteit Rotterdam (EUR) en de Universiteit van Amsterdam (UvA) en IIA Nederland/VRO organiseerden dit jaar voor de zevende keer de uitreiking van de Arie Molenkamp Award. Deze award wordt jaarlijks uitgereikt aan een persoon of instelling die een uitzonderlijke bijdrage heeft geleverd aan de ontwikkeling van het vakgebied internal/operational auditing. De commissie die de inzendingen beoordeelde bestond uit de volgende deskundigen:

- prof.dr. Ph. Wallage RA, hoogleraar Accountantscontrole UvA;
- prof.dr. G. Mertens, hoogleraar Financial Analysis EUR;
- drs. F.F. Steenwinkel RA RO RE CIA CISA, Chief Audit Executive Equens en voorzitter IIA NL.

Internal/Operational Auditing en IT-Auditing

Gastheer Ron de Korte, directeur van de opleiding I/OA, sprak de genomineerden en belangstellenden toe. Hij memoreerde daarbij dat voor het eerst een referaat is genomineerd dat geschreven is door twee studenten en dat dit het eerste referaat is dat is ingediend door een IT-Auditing-opleiding. Deze inzending ziet hij als een van de vruchten van de nauwe samenwerking tussen Internal/Operational Auditing en IT-Auditing die op de Erasmus Universiteit vorm heeft gekregen. Vervolgens gaf Jan Driessen, directeur van de EMIA-opleiding aan de UvA, een toelichting op de Arie Molenkamp Award, genoemd naar de founding father van opleidingen op het terrein van Internal/Operational Auditing aan de EUR in 1993 en aan de UvA in 1996.

De genomineerden voor de AMA 2007, afkomstig van de UvA, waren Erik van Kleef met zijn referaat *Feedback. Onderzoeken – Geven – Zijn. Wat kan OA leren van Feedbacktheorie* en Els Koopmans met haar referaat *Ambtelijke integriteit – naar een beleidsinhoudelijk beoordelingsmodel*. De EUR had Jeroen

Steenbergen en Benjamin de Swaan Arons genomineerd met hun gezamenlijk referaat *Auditen van Strategic IT Alignment: een praktische handreiking* en Petrina van Tongeren met haar referaat *De invloed van Locus of Control op de auditvoorkeuren van internal/operational auditors*.

Locus of control

Fred Steenwinkel voerde namens de jury het woord en gaf aan dat de jury vooral gekeken had naar originaliteit, bijdrage aan het vakgebied en toepassingsgerichtheid. Hij benadrukte dat alle genomineerde referaten van hoog niveau zijn, maar dat de jury heeft besloten om Petrina van Tongeren de award toe te kennen. Zij heeft een origineel referaat geschreven over de invloed van de locus of control op de auditvoorkeuren. Daarnaast onderscheidt het onderzoek zich van de meeste andere (afstudeer)onderzoeken omdat het een kwantitatief onderzoek is. Haar onderzoek sluit aan bij de levendige discussie over het onderwerp 'toegevoegde waarde van een audit'. Meestal wordt daarbij ingezoomd op de kenmerken van de audit zelf. De auditor zou de audit zo moeten inrichten dat de toegevoegde waarde van de audit geoptimaliseerd wordt. Petrina's studie onderscheidt zich omdat zij zichzelf de vraag stelt en beantwoordt of de persoonlijkheid van de auditor een rol speelt bij het uitvoeren van audits met bepaalde kenmerken.

Het onderzoek combineert nadrukkelijk theoretische inzichten met de praktijk van auditing. Met de theorie als startpunt wordt ingezoomd op de voorkeuren van auditors én hun feitelijke auditpraktijk. Daarbij passeert een aantal onderwerpen met praktische implicaties voor de auditpraktijk de revue: de toegevoegde waarde, het audit-interventieniveau, de mate van standaardisatie van de audit en de doelgroep voor wie de auditresultaten bedoeld zijn. Ten slotte heeft Petrina statistisch onderzoek uitgevoerd

naar de soft controls van de auditor zelf. Hoewel zij concludeert dat haar onderzoek is gebaseerd op een te kleine steekproef, levert haar onderzoek een aantal interessante verklaringen op. Een persoonlijke uitreiking van de prijs, een bronzen bokaal en oorkonde, kon niet plaatsvinden omdat Petrina een dag ervoor bevallen was van een zoon. Gelukkig waren twee collega's van de Algemene Rekenkamer naar de uitreiking gekomen om de honneurs waar te nemen en Petrina verslag uit te brengen van haar nominatie. Geheel verrast door het feit dat Petrina als winnaar was verkozen, nam sectormanager Marijke van der Werf de bokaal en bloemen in ontvangst.

Overige genomineerden

Arie Molenkamp vervolgde de uitreiking met een persoonlijke toespraak voor de overige genomineerden. Het onderzoek van Erik van Kleef naar feedback in relatie tot operational auditing, is een onderwerp dat in de literatuur onderbelicht is. Terwijl feedback, zo blijkt uit het referaat, van groot belang is voor het vergroten van het nut en de effectiviteit van operational auditing. De auteur reikt de auditor een concreet feedback auditmodel aan, om de toegevoegde waarde voor organisaties te behouden en te vergroten, in een omgeving met steeds complexer wordende interactiepatronen binnen en buiten de organisatie. Aangezien Van Kleef met een promotietraject is begonnen waarin het denken over feedback verder zal worden uitgewerkt, wenste Molenkamp hem veel succes en verwacht hij nog meer van hem te horen.

Els Koopmans voerde een gedurfd en goed onderbouwd onderzoek uit naar ambtelijke integriteit. Een onderwerp dat vaak met de nodige scepsis in organisaties wordt ontvangen. Opvallend vond Molenkamp dat Koopmans zo waardevrij met het onderzoek is bezig geweest. Ze hanteerde het min of meer impliciete uitgangspunt van vertrouwen in de mens. Haar onderzoek heeft een model opgeleverd voor de beoordeling van integriteitbeleid en Koopman komt met concrete aanbevelingen om tot een effectiever integriteitbeleid te komen. Molenkamp sprak de wens uit dat haar onderzoek nog in een artikel wordt vormgegeven.

Ten slotte liet Molenkamp het referaat *Auditen van Strategic IT Alignment: een praktische handreiking* van Jeroen Steenberg en Benjamin de Swaan Arons de revue passeren. Het is de eerste keer dat een referaat met een IT-auditinvalshoek wordt genomineerd en volgens Molenkamp werd dat hoog tijd. Steenberg en De Swaan Arons deden onderzoek naar de wijze waarop beoordeeld kan worden hoe de risico's die samenhangen met IT in de organisatie zijn verankerd. Zij ontwikkelden daarvoor een model dat de IT-auditor heldere normen geeft om zekerheid aan organisaties te verschaffen over het proces van strategische IT alignment. Het controlframework op basis van CobiT is uitgebreid naar aanleiding van het best practicemodel van Luftman. Hierdoor zijn toetsingsnormen voor zachte factoren, zoals cultuur, opleiding, loopbaanontwikkelingen en kennisdeling toegevoegd.

Molenkamp vond het opvallend dat bij het ontwikkelen van toetsingskaders de soft controls binnen IT weer een plek krijgen.



De genomineerden met Arie Molenkamp en Fred Steenwinkel.



Petrina van Tongeren met prijs en oorkonde.

Uit handen van Molenkamp kregen de overige genomineerden een oorkonde als herinnering aan de nominatie voor de AMA 2007.

Afsluiting

Gert van der Pijl, hoogleraar van de IT-Auditing en Internal/Operational Auditing-opleidingen aan de EUR sloot de feestelijke bijeenkomst af. Hij merkte op dat het vak vooruit komt als je goed met de diverse opleidingen en met de beroepsgroepen samenwerkt. Ten slotte sprak hij de wens uit de prijsuitreiking de volgende keer plaats te laten vinden tijdens een IIA-bijeenkomst, zodat een breder publiek aanwezig kan zijn. □

Independent research firm named B Wise frontrunner in overall GRC capabilities.*



Let B Wise make you the GRC frontrunner.

B Wise
PROCESS OF SUCCESS

B Wise biedt uw organisatie een software oplossing van wereld formaat voor Governance, Risk en Compliance (GRC) uitdagingen. Met GRC uitdagingen bedoelen we ondermeer het voldoen aan externe wet- en regelgeving, zoals Sarbanes-Oxley en Code Tabaksblat. Ook kunt u denken aan onderwerpen zoals het krijgen van grip op Internal Control, Risk management en IT Governance.

Door onze unieke procesgerichte aanpak, bereikt u met B Wise niet alleen voordelen op het gebied van procesoptimalisatie, u bespaart ook aanzienlijk op compliancekosten.

Vraag het Forrester rapport gratis aan via www.grcfrontrunner.com.

*The Forrester Wave™: GRC Platforms, Q4 2007

FORRESTER

Boek van het jaar

• Matthieu Weggeman • Leidinggeven aan professionals? Niet doen! • Scriptum • ISBN 9789055943524

door R. J. Klamer

Ik ben een fan van *Kus de visie wakker*, dat bleek wel uit een van mijn vorige recensies. En ik was het er stiekem niet helemaal mee eens dat *Leidinggeven aan Professionals? Niet doen!* (als medegenomineerde) managementboek van het jaar 2007 is geworden. Totdat ik het las. Ik blijf fan van Geelhoed c.s., maar dit boek is de zeer terechte winnaar. Want Weggeman is er in geslaagd om een zeer leesbaar, leuk, aantrekkelijk en prikkelend boek te schrijven. Dat hij daarbij de humor heeft een eerdere boektitel van hemzelf – *Leidinggeven aan professionals* – min of meer te weerspreken maakt het alleen nog maar leuker.

Het boek bestaat uit drie delen. Het eerste deel geeft goed de structuur weer waarin professionals werken en wat van invloed is op hun werk en de manier waarop aan hen leiding wordt gegeven. Wat mij daarbij opvalt is dat Weggeman de collectieve ambitie zo centraal stelt. Natuurlijk, we weten allemaal dat een visie belangrijk is, maar ik vond het opmerkelijk dat juist een collectieve ambitie de grootste drijfveer is voor het plezierig werken van professionals. Met als gevolg dat zij zich wel of juist niet laten leiden.

Ook in mijn eigen leven blijkt iedere keer weer: als de collectieve ambitie ontbreekt, verlaat de professional het pand. Wellicht blijft hij nog even zitten om z'n contract uit te dienen, maar veel goeds komt er niet meer uit. En dat is doodzonde. Heel recent heb ik het nog van nabij meegemaakt: twee hipo's (high potentials), net afgestudeerd en vol goede moed begonnen aan een baan. Beiden 'geknecht' in een keurslijf van regels en procedures; beiden binnen twee maanden weg en

begonnen bij ondernemingen die wel een collectieve ambitie uitstraalden en ze daarin meenamen en enthousiasmeerden. Wat zonde van het geld, de frustratie, de tijd en de spijt.

Het eerste deel is opgebouwd rond de kernwoorden Missie en visie (veel spannender is het reeds geïntroduceerde begrip collectieve ambitie), Strategie, Structuur, Systemen, Mensen en managementstijl. Elk hoofdstuk bevat een goede onderbouwing van Weggemans stellingen. Een voorbeeld van zo'n stelling die goed de sfeer van het eerste deel weergeeft is de stelling bij hoofdstuk 3. Structuur: 'Stimuleer grensoverschrijdende samenwerking door te gaan houden van vage en pluriforme structuren'.

Een dergelijke uitspraak lijkt in te gaan tegen elk idee over structuur. Immers structuren zijn niet vaag en pluriform. En toch komt Weggeman er mee weg. Aanstekelijk zijn de voorbeelden die de schrijver in zijn boek heeft opgenomen. Illustratief en losjes geschreven. Duidelijk maken wat je bedoelt aan de hand van praktijkvoorbeelden maakt boeken leesbaar en minder theoretisch.

In deel twee staat het thema Innovatie centraal. De zes stellingen zijn prikkelend en worden afgesloten met een stelling met negentien regels waarmee een organisatie innovatievriendelijker kan worden ingericht. De lezer wordt vervolgens uitgedaagd een twintigste regel zelf te bedenken en aan Weggeman te sturen. Een van de regels is om een kenniscentrum in te richten. In een subkopje wordt dan het volgende gesteld: 'Akademia was de naam van de studiegemeenschap van

Plato, gelegen vlak buiten Athene. Het centrum had een kapel..., een park, een gym... Het centrum werd in 529 door de MBA-achtige keizer Justinianus opgeheven. (pag. 214) In dit kleine stukje wordt uitmuntend en humoristisch weergegeven wat de regel inhoudt en wat de gevolgen zullen zijn. Dat Weggeman niet van MBA-ers houdt, wordt meer dan overduidelijk.

Natuurlijk is er ook een derde deel. De achtergrondkennis. Het is heerlijk om te lezen en jezelf als professional daarin te herkennen. Het is soms stevige kost, maar echt boeiend en heel erg leerzaam. Want leren blijft altijd leuk. Kortom, een boek dat zeer terecht aantoont dat professionals uitstekend functioneren als ze worden uitgedaagd door middel van een collectieve ambitie en waarbij het leidinggeven even naar de achtergrond mag.

Een professional vertellen dat hij een boek MOET lezen heeft een averechts effect, een professional vertellen dat er een hele mooie additionele kennisbron is, is wellicht effectiever om dit boek in iedere boekenkast te krijgen.

Renze J. Klamer is management consultant bij Sentle bv (www.sentle.nl)
Duinvoet 8, 8242 RB Lelystad,
0320-231280,
e-mail: klamer@sentle.nl





Rijksauditdienst: het rijk alleen?

De plannen om verschillende diensten binnen de rijksoverheid meer met elkaar te laten samenwerken, krijgen inmiddels in praktische zin vorm. Een interview met Harry Haverkamp (projectleider Rijksauditdienst), Eelke Buizer (auditmanager BZK, projectcoördinator in kernteam), Jeroen Meerkerk (lid MT IAD Financiën), projectleden van deze operatie.

Dr. L.Z. Nagy EMIA RO

Bekend zijn de vele fusies en verschuivingen van beleidsterreinen binnen en tussen ministeries. Voor de interne auditdiensten van de ministeries van BZK, VROM, VWS en Financiën gaat het nog een stap verder. Per oktober van dit jaar wordt de Rijksauditdienst (RAD) operationeel, de samenvoeging van de IAD's van voornoemde departementen. Ook de huidige directie Coördinatie Auditbeleid Departementen (CAD), de EDP Audit Pool (EDPAP) en de Samenwerkende Auditdiensten Noord-Nederland (SANN) van OC&W worden hierin ondergebracht. De Rijksauditdienst wordt onderdeel van het ministerie van Financiën en zal aldaar hiërarchisch door de plaatsvervangend Secretaris-Generaal (pSG) worden aangestuurd.



De projectleiders (v.l.n.r.) Harry Haverkamp, Eelke Buizer, Jeroen Meerkerk.

Waarom is dit project gestart?

“Binnen de overheid merken we dat steeds meer werkzaamheden de grenzen van een enkel departement overstijgen. Voorbeelden zijn P-direct, de gezamenlijke hrm-administratie (Shared Service Center) van een groot aantal departementen en het project Toeslagen, waarbij de departementen van SZW en VROM als beleidsdirecties de opdrachtgevers zijn en de Belastingdienst de uitvoerder is. Het gaat steeds dus meer om ketens en departementsoverstijgende vraagstukken. Vanuit de auditdiensten moeten we daar dus meer op inspelen.

Verder heb je ook praktische zaken zoals een gezamenlijke algemene ontwikkeling van het vakgebied, het gebruik willen maken van gedeelde automatisering, en het kunnen inspelen op schaarse kennisgebieden. Het is minder gemakkelijk geworden om voldoende goed gekwalificeerde medewerkers te krijgen, samenwerking geeft kansen.”

Klinkt plausibel. Maar hoe ga je dan om met de kennis over de specifieke departementen als je alle medewerkers op een hoop gooit? De departementsleiding van de afzonderlijke departementen denkt toch ook: wat weet een auditor van VWS of Financiën nou over milieueffectrapportages? Het schijnt toch belangrijk te zijn dat je voor bepaalde onderwerpen insider bent en dicht bij het vuur zit?

“We gaan zeker niet iedereen op een hoop gooien. Uiteraard gaan we centraler werken en aansturen. We krijgen enerzijds groepen die zich richten op een bepaalde klant (klantexpertise) en anderzijds groepen die zich richten op een bepaald vakgebied (vakexpertise). We krijgen dus clusters met kennisgebieden, per vraagstuk kijken we naar de optimale combinatie van vakspecialisme en kennis van een departement.”

**Jullie gaan dus samen en werken als een matrixorganisatie? Dan zit je toch nog steeds ver van de klant?**

“Zeker niet. Sterker nog, een deel van de medewerkers blijft zelfs zitten op de plek waar zij zit! We blijven dus wel degelijk ook nog fysiek aanwezig bij onze klanten. Wat verandert zijn de schaalgrootte, de aansturing en de stijl. We streven door deze operatie optimalisatie na, we willen beter kijken naar gezamenlijke onderwerpen en gezamenlijke aanpakken. Efficiëntie dus ook. Door de schaalgrootte kunnen we een aantal zaken beter oppakken. Denk aan gezamenlijke prioriteiten, zowel vaktechnisch als projectmatig departementsoverstijgend. Ook kunnen we beter de ‘brandweerfunctie’ invullen, dat wil zeggen dat we snel op dringende specialistische verzoeken van de departementsleiding kunnen ingaan. We hebben immers meer medewerkers en expertise achter de hand.”

Wie stuurt dan aan? Wie geeft de opdrachten? Krijgen jullie soms ook accountmanagers?

“Wij organiseren de Rijksauditedienst langs de lijnen van de vakgebieden en de klanten. Klantenteams houden dus goed contact met de departementen. De externe sturing en afstemming loopt voor een deel langs de audit committees van de afzonderlijke departementen, die gaan niet samen. Bij departementsoverstijgende vraagstukken zijn verschillende departementen gezamenlijk opdrachtgever voor het onderzoek dat door één opdrachtnemer, namelijk door de Rijksauditedienst, wordt uitgevoerd.”

Samenvoegen van vier werkwijzen is niet niks. En dan hebben we het nog niet eens over de totaal verschillende departementsculturen gehad.

“We vinden het belangrijk de medewerkers goed te informeren over de redenen en de stappen die we zetten. We willen expliciet ook de ontwikkelingsmogelijkheden benoemen. Goede mensen hebben juist meer kansen! We worden qua omvang uiteindelijk wat kleiner door de efficiëntie, maar dat is een kwestie van natuurlijk verloop. We maken ons feitelijk meer druk over hoe we de komende jaren jong talent kunnen binnenhalen om te kunnen voldoen aan de vraag van onze opdrachtgevers. Qua cultuur willen we zeker stappen zetten. Auditediensten binnen de overheid hebben vaak een sterkere focus op financial controls dan we voor de toekomst van de Rijksauditedienst nastreven. Operational auditing wordt steeds belangrijker. We heten daarom ook geen Rijksaccountantsdienst. We willen daarnaast ook een drietal kenmerken, basiswaarden, naar voren halen: durf, klantgerichtheid en flexibiliteit. En uiteraard onafhankelijkheid, daar ben je auditor voor.”

Wat zijn de stappen?

“We hebben een organisatie- en formatierapport met de visie, missie, inrichting en personeelsparagraaf. Deze wordt besproken

met ondernemingsraden en de stuurgroep van Secretarissen-Generaal. Als dit akkoord is, volgt het voorlopig plaatsingsproces. Het streven is om voor 1 oktober aanstaande ook daadwerkelijk rond te zijn. De nieuwe organisatie kan dan een jaarplan voor 2009 opstellen, waarbij we uiteraard pragmatisch omgaan met de reeds gemaakte jaarplannen van de diverse auditediensten. De trein dendert door, er kan niet gewacht worden.”

Die naam, Rijksauditedienst. Is dat niet wat ruim geformuleerd als maar vier van de twaalf departementen meedoen?

“Het doel is dat alle departementen op termijn meedoen. Het succes van de huidige vier, met daarbij de CAD, EDPAP en SANN, zal mede het tempo bepalen voor de andere acht. Vier

Wat weet een auditor van VWS of Financiën nou over milieueffectrapportages?

heeft als voordeel dat je sneller kunt opstarten en de meerwaarde kunt laten zien naar de stakeholders. Bovendien, P-direct wordt toch ook gedeeld door een groot aantal departementen? Waarom zou dit dan niet kunnen?”

Rijksauditedienst versus Rekenkamer, is er nog verschil? Kunnen we die niet gewoon samenvoegen?

“Er is een duidelijk verschil. De Rijksauditedienst werkt, net zoals de huidige IAD's, primair voor de ministers en de departementsleiding. Hierbij vervullen ze ook de rol van interne accountant. De Algemene Rekenkamer is een Hoog College van Staat dat primair de Tweede Kamer als opdrachtgever heeft. De Algemene Rekenkamer werkt wel veel met de IAD's samen en steunt vaak op de audits van de IAD's. Ze zijn ook niet zo omvangrijk dat ze overal alles kunnen onderzoeken, ze moeten kunnen steunen op de professionaliteit van de IAD's. Als je het vergelijkt met het bedrijfsleven, zijn ze een soort van externe accountant in het proces. Een duidelijk verschil dus.” □

De huidige status van het project

- Het O&F-rapport is goedgekeurd.
- De plaatsing van medewerkers loopt.
- De nieuwe algemeen directeur van de RAD wordt Dion Kotteman (zie persbericht op <http://www.minfin.nl/nl/actueel/nieuwsberichten,2008/07/Dion-Kotteman-Algemeen-directeur-Rijksauditedienst.html>).

*THE
COMPANY
VALUE
DEPENDS
ON*

 **ERNST & YOUNG**

Apply for Advisory www.are-you-ready.biz

Assurance • Tax • Performance • Risk • Transaction



In de rubriek 'De estafettecolumn' schrijft een auditprofessional op persoonlijke titel een stuk over een onderwerp dat hem of haar bezighoudt, irriteert of verbaast. Dit op uitnodiging van de columnist uit het vorige nummer van *Audit Magazine*, om daarna zelf het stokje weer door te geven. Dit keer **Fred Steenwinkel**, voorzitter van IIA Nederland.

Gehoord worden, maar niets mogen zeggen

Omwille van de discussie placht ik mij soms wat ongenueanceerd uit te drukken. Daarna ben ik nooit te beroerd om op basis van argumenten mijn mening bij te stellen. Sinds januari 2008 ben ik voorzitter van IIA Nederland. Nu doet zich een nieuw fenomeen voor: wanneer ik een uitspraak doe, wordt dat beschouwd als de definitieve mening van het IIA. Het is natuurlijk leuk om serieus te worden genomen, maar dat beperkt het aantal vrijheidsgraden. Als voorzitter heb je als primaire taak de vereniging bij elkaar te houden. Zeker voor het IIA met een groot aantal bloedgroepen (RA, RE, RO, CIA) vergt dat wat balanceerwerk. Scherpe ongenueanceerde uitspraken helpen daar niet bij.

Wat mag zoal niet meer? Ik geef wat voorbeelden. Sinds de erkenning van de echte originele jaarrekeningcontroleur naar de AFM is gegaan en de Big 4 zich Europees gaan organiseren, dreigt het NIVRA te verworden tot een veredelde alumnivereniging. Dat is jammer. Weinig mensen begrijpen precies wat een auditor doet. Een sterke gezaghebbende (koninklijke) beroepsorganisatie die opkomt voor de belangen van de auditor in de breedte kan van groot nut zijn voor het aanzien van alle auditors.

NOREA maakt zich zorgen over de erkenning door het NIVRA. Maar het zijn de RA's die geen raad weten met de controle van de geautomatiseerde boekhouding. Dus wie heeft een probleem? De meeste organisaties liggen niet zo wakker van hun geautomatiseerde boekhouding. Waar zij wel van wakker liggen, is de wijze waarop de (geautomatiseerde) informatievoorziening de realisatie van hun bedrijfsdoelstellingen mogelijk maakt. Daar valt

echt te scoren voor de leden van de NOREA. En de meeste zuivere jaarrekening-RA's voelen zich op dat gebied al helemaal niet thuis.

VRO voelt zich nog het kleine opdongertje: 'Zij zijn groot en ik is klein, en dat is niet eerlijk' (Calimero). Inmiddels is de VRO met bijna vijfhonderd leden allang niet meer klein. Maar als je ziet waar organisaties behoefte aan hebben, dan is dat een betere besturing en beheersing. Al jaren geleden kon je uit de samenstelling van de projectorganisatie van de OV-chipkaart afleiden dat dit project mis moest gaan. Alleen wist je niet over welk kiezelsteentje (lees: beveiliging) ze zouden struikelen en wanneer. VRO-leden kunnen een uitstekende bijdrage leveren om deze risico's tijdig te onderkennen en hebben hiermee een natuurlijke voorsprong op alle andere auditors.

De CIA's houden zich helemaal stil: maar postbachelor ten opzichte van al die post-master R's. Leuk voor Nederland, maar bij Roosendaal is de grens en daarna kent men alleen de C's: CIA en CISA. Met wereldwijd 50.000 leden wel even een andere categorie.

Dit alles mag ik niet meer zeggen als bindende voorzitter. Is dat erg? Nee, dat gaat vanzelf weer over. Met op het werk alleen afgestudeerde auditors en thuis een kritische vrouw, drie zonen en een ongehoorzame hond, is het een ongekende luxe om ook een keer serieus te worden genomen. Daarvoor wil ik best wel een tijdje mijn mond houden.

Graag draag ik het stokje over aan Hans Nieuwlands, algemeen directeur van IIA Nederland.

Deze keer in De overstap **Michel Vlak**. Hij werkte bijna tien jaar bij ABN Amro, maar maakte de overstap naar de Robeco Groep. Daar vervult hij de functie van senior auditmanager.

“Ik heb een half jaar de tijd genomen om te onderzoeken wat het best zou passen bij mijn persoonlijke situatie en wensen”

“De rode draad door de functies die ik hiervoor heb gehad is dat deze altijd te maken hebben gehad met interne organisatie en organisatieverbetering. Gestart als managementconsultant in kwaliteitsmanagement en ISO-certificering (inclusief het uitvoeren van kwaliteitsaudits), begon ik in 1997 bij Group Audit van ABN Amro. Eerst als senior auditor (drie

jaar), vervolgens als auditmanager (drie jaar) om uiteindelijk door te stromen naar de functie van afdelingshoofd (drie jaar). In deze laatste functie was ik met een team van twintig auditors verantwoordelijk voor het afdekken van de operationele activiteiten binnen Nederland.”

Terugblik

“De functie van afdelingshoofd (senior auditmanager) was met name managerial van aard, zoals het zorgdragen voor de jaarlijkse risicoanalyse en jaarplanning, de staffing van audits, het monitoren van auditcoverage en andere KPI's, kwaliteitbewaking van de uitvoering (inclusief reviews), accountmanagement, doorvertalen van beleid naar operationele uitvoering, personele zaken, et cetera.

ABN Amro was een prachtig bedrijf om voor te werken. In de bijna tien jaar dat ik er heb gewerkt, maakte Group Audit een enorme professionalisering door op het gebied van methoden en technieken en het gebruik van audit tools. Daardoor heb ik als senior auditor en auditmanager de nodige vakinhoudelijke kennis op kunnen doen. Daarnaast heb ik als afdelingshoofd ook mijn managementvaardigheden kunnen ontwikkelen. Dit heeft er toe geleid dat ik zowel in de diepte als in de breedte

ervaring heb op het gebied van internal auditing.”

Breder oriënteren

“Begin 2007 is mijn functie door een interne herschikking van de organisatie inhoudelijk veranderd. Hoewel er interessante taken en uitdagingen bij kwamen, merkte ik dat ik hoe langer hoe meer los kwam te staan van datgene wat was opgebouwd en waar ik plezier uit haalde. Tevens was ik door mijn managementfunctie steeds verder van de uitvoering komen te staan. Toen ik merkte dat ik minder betrokken was bij de afdeling, de werkzaamheden en het bedrijf, heb ik besloten om mij breder te gaan oriënteren. Wellicht heeft de magische leeftijd van veertig en de zoektocht naar de andere dingen in het leven hier ook wel mee te maken...

Ik heb een half jaar de tijd genomen om te onderzoeken wat het best zou passen bij mijn persoonlijke situatie en wensen. In de besluitvorming heeft een aantal zaken een rol gespeeld. Tijdens die oriëntatiefase ben ik al in een zeer vroeg stadium benaderd voor een functie als senior auditmanager bij Robeco. Ik heb een aantal gesprekken gehad die mij een goed gevoel gaven bij het bedrijf en bij de internal afdeling. In de vier maanden die daarop volgden heb ik een aantal andere concrete mogelijkheden onderzocht, maar uiteindelijk heb ik weloverwogen gekozen voor Robeco.”

‘Kleinschalig’ karakter

“Mijn keuze voor Robeco is ingegeven door een aantal zaken: de professionaliteit van de internal afdeling, de mogelijkheden voor verdere persoonlijke ontwikkeling en tot slot de balans werk-privé. De gesprekken die ik had met de CAE, alsmede met een aantal medewerkers, hebben op mij een professionele indruk achtergelaten. Daarbij zag ik raakvlakken, maar zeer zeker ook een aantal uitdagingen



gen, waaraan ik (vanuit mijn management-achtergrond bij ABN Amro) een goede bijdrage zou kunnen leveren.

Wat mij aanspreekt in Robeco is het meer 'kleinschalige' karakter (afgezet tegen ABN Amro). Dat biedt de mogelijkheid om een organisatie en de processen in al haar aspecten en samenhang te leren kennen. Tevens biedt het mij de gelegenheid om veel nadrukkelijker kennis te maken met en ervaring op te doen met de raad van bestuur en de raad van commissarissen (audit committee). Dit is een aanvulling op mijn huidige ervaring en draagt daarmee bij aan mijn persoonlijke ontwikkeling."

Overeenkomsten en verschillen

Het grootste verschil tussen Robeco en ABN Amro zit voornamelijk in de schaal-grootte; internal audit bestond bij de bank uit ongeveer negenhonderd medewerkers,

bij Robeco uit negentien. Daarnaast heeft ABN Amro een eigen vaktechnisch bureau, terwijl bij Robeco de verdere ontwikkeling van methodieken en werkwijzen vanuit de medewerkers zelf komt.

Overigens zijn er op hoofdlijnen nauwelijks verschillen in aanpak en werkwijzen tussen beide afdelingen. Bij Robeco zijn de communicatielijnen binnen de afdeling heel kort en dat werkt heel plezierig."

Gevraagd naar wanneer deze overstap een succes is, antwoordt Vlák: "Als ik mijzelf verder heb kunnen ontwikkelen en daarbij een nuttige bijdrage heb kunnen leveren aan de verdere professionalisering en ontwikkeling van de internal auditafdeling bij Robeco."

De toekomst

"Ik ben niet zozeer van de carrièreplanning. Ik geloof wel dat mensen zich door

de jaren heen persoonlijk ontwikkelen en op basis daarvan op enige momenten in hun leven keuzen maken. Terugkijkend zie ik dat bij mijzelf heel sterk terug. De overstap naar Robeco is voor mij een heel bewuste keuze, waarbij ik kies voor een combinatie van leuk werk, meer tijd voor het gezin en de activiteiten op de Erasmus Universiteit. Op alle drie gebieden kan ik nog steeds groeien. Hoe mijn leven er over vijf jaar uitziet? Geen idee, maar ik merk wel dat ik steeds meer behoefte heb en gelukkig ook de mogelijkheden heb om inhoud te geven aan mijn eigen passies (keuzevrijheid). Of ik mijn geluk vind in een rol als CAE, of juist in de lijn, of als zelfstandige of wellicht als schrijver – ik wil ooit nog eens een boek schrijven – ... de tijd zal het leren."



IIA Young Professionals

Kick-off

Op 29 mei 2008 beleefde IIA YP een geslaagde kick-off in de Amstel Ice Bar. De doelstelling was om IIA YP op de kaart te zetten als jonge groep auditors die kennis over het vakgebied willen delen, van elkaar willen leren en dat willen combineren met gezelligheid en netwerken. Het artikel in *De financiële Telegraaf* op 21 juni jl. gaf pakkend weer dat de nieuwe generatie het stoffige imago van auditors wil oppoetsen. Uit reacties van sponsors en deelnemers blijkt dat hier een grote behoefte aan is. Tevens vinden zij dat de bekendheid van het auditvakgebied vergroot mag worden. Bekijk de foto's van de kick-off via de website (www.iaa.nl/yp) onder 'events' voor een impressie van de avond.

Telegraaf Media Groep

Na de kick-off op 29 mei jl heeft IIA YP niet stilgezeten. Naar aanleiding van het artikel in *De Financiële Telegraaf* bezochten we de Telegraaf Media Groep. Het bedrijfsbezoek stond in het teken van 'het overbrengen van een boodschap'. Veel aandacht werd besteed aan de vraag hoe wij de lezer kunnen blijven interesseren om het auditrapport geheel te lezen. Door middel van verschillende

opdrachten werd het geleerde in praktijk gebracht. Kortom, een geslaagde middag!

Vooruitblik

Het volgende bedrijfsbezoek staat op 5 november aanstaande gepland bij ING in Rotterdam. Op de 37e verdieping van het ING-pand gaan we in op het thema 'Getting the most out of ERM'.

Voor 2009 is ook al een aantal programmaonderdelen bekend, waaronder een bedrijfsbezoek aan KPN. Meer informatie hierover is te vinden in het volgende *Audit Magazine*.

PE-punten

Tijdens deze bedrijfsbezoeken staat naast het sociale component ook een inhoudelijke component centraal. Voor de inhoudelijke componenten is IIA YP gemachtigd om PE-punten aan te bieden.

Voor meer informatie: bezoek de website of stuur een e-mail naar yp@iaa.nl.

Ook zijn wij sinds kort te vinden via de IIA YP groep op LinkedIn.

Prestigieuze prijs voor Hans Nieuwlands



Hans Nieuwlands (l) en Gerry Cox, voorzitter IIA Inc.

Tijdens de internationale conferentie van het Institute of Internal Auditors (IIA) in San Francisco, Californië, VS, heeft Hans Nieuwlands de Victor Z. Brink Award ontvangen. Deze prestigieuze prijs wordt uitgereikt aan een IIA-lid die een buitengewone bijdrage heeft geleverd aan het internal auditvak op internationaal gebied. De voorzitter van IIA Inc., Gerald D. Cox, gaf aan dat Nieuwlands een geweldige bijdrage heeft geleverd aan de ontwikkeling van het internal auditvak in Europa en de globalisering van het IIA.



Activiteitenkalender 2008

Oktober

- 1-2 Training Fraudedetectie en onderzoek
- 7-8 Training COSO ERM, What's New, What's Next
- 9+16 CIA-training Part I

November

- 3-5 Training Enhanced Communications for Auditors
- 4+11 CIA-training Part III
- 6 Seminar. Prof.dr. Strikwerda bespreekt onderwerpen uit zijn nieuwe boek
- 13+20 Basiscoachingsvaardigheden voor auditors
- 17+24 CIA-training Part IV
- 19-20 Training Introduction in Operational Auditing
- 19-21 ECIIA Conferentie 2008 Berlijn
- 24-28 Internal audit as an essential element of management development
- 25-26 Training Creative problem-solving techniques for the auditor
- 27-28 Training Projectauditing

December

- 2-4 Training Introductie in IT-auditing
- 8-9 Training Evaluating internal controls: A COSO-based approach
- 10-11 Training Tools and techniques for the beginning auditor
- 17-18 Training Tools and techniques for the beginning auditor
- 11+18 Voortgezette coachingsvaardigheden voor auditors
- 15-16 Training Adding value using risk-based auditing

Wijzigingen voorbehouden. Een actueel cursusaanbod is beschikbaar op www.iaa.nl.

IJA Nederland in de wereldwijde top 10

Het wereldwijde Institute of Internal Auditors (IIA) heeft het Nederlandse Instituut verkozen tot de top 10 instituten buiten Noord Amerika.

Naast Nederland zijn ook verkozen: Australië, China, Duitsland, Frankrijk, Italië, Japan, Taiwan, het Verenigd Koninkrijk en Zuid Afrika. Dit betekent dat Nederland met ingang van 2009 een zetel in de board van het wereldwijde IIA krijgt.

IIA telt 160.000 leden in 165 landen. Het Nederlandse Instituut heeft meer dan 2.200 leden. Fred Steenwinkel geeft aan erg trots te zijn dat IIA Nederland deze belangrijke zetel nu al mag innemen. De vereniging bestaat pas elf jaar en heeft een enorme groei doorgemaakt. Vorig jaar was IIA Nederland gastheer van de internationale IIA-conferentie. Zonder de jarenlange toeloozende inzet van vele tientallen vrijwilligers was dit nooit bereikt.

Internal Audit als essentieel onderdeel van managementontwikkeling

Van 24 tot 28 november 2008 organiseert het NIVRA (Vera) in samenwerking met het IIA een training met als thema 'Internal Audit als essentieel onderdeel van managementontwikkeling'. Onderwerpen die tijdens deze, deels interactieve, training aan bod komen:

- doel en positie van internal auditing;
- risk management en internal auditing;
- het plannen van een internal audit;
- uitvoering;
- afsluiting en rapportage.

Meer informatie over deze training is te vinden op de activiteitenkalender op de website van IIA (www.iaa.nl). Aanmelden kan via de website van het NIVRA (www.nivra.nl).

Summercourse

Traditiegetrouw is het eind van het eerste jaar afgesloten met een tweedaagse internationale summercourse. De summercourse vindt jaarlijks plaats aan de Management School van de Universiteit Antwerpen.

Omdat auditors vaak opereren in een internationale context is de summercourse in de opleiding geïntegreerd. Onderwerpen van de summercourse zijn altijd de meest recente en relevante internationale ontwikkelingen op ons vakgebied. De onderwerpen worden behandeld door sprekers die hun sporen op het vakgebied ruimschoots hebben verdiend en internationaal bekend staan als experts op specifieke auditaandachtsgebieden.

Sprekers

Dr. Rob Melville, directeur van de Master-opleiding Internal Auditing and Management van de Cass Business School van de City University in Londen, deed de ins en outs uit de doeken van het IIA-project 'Common Body of Knowledge' (CBOK) waarvan hij deel uitmaakte. Zowel de wijze waarop het project is uitgevoerd als de resultaten van het wereldwijde onderzoek kwamen daarbij uitgebreid aan de orde. Meer informatie over dit project kunt u onder meer vinden op de IIA Inc. site (www.theiia.org).

Uit Italië overgekomen was dr. D'Onza, verantwoordelijk voor het auditcurriculum aan de Universiteit van Pisa. Dr. D'Onza ging in op de 'lessons learned from Parmalat' en met name op de rol van de auditor in dit licht. Professor Flemming Ruud, hoogleraar External and Internal Auditing aan de Universiteit van Zurich, de Universiteit St. Gallen en de Norwegian School of Management te Oslo, ging nader in op 'Quality Assurance and Improvement in Internal Auditing', ofwel, wat een afdeling zou moeten doen, hoe en met gebruik van welke hulpmiddelen om de kwaliteit van de afdeling te monitoren en te verbeteren.

Onze gastheer, professor Michel de Samblancx, verantwoordelijk voor de verschillende opleidingen op het gebied van internal auditing aan de Universiteit Antwerpen Management School, vertelde op inspirerende wijze over de ontwikkelingen van het beroep in België en legde daarbij de parallel met de situatie in Nederland.

Management Accounting

Bij het vak Management Accounting heeft docent drs. Rob Vinke een case in het vak opgenomen, gerelateerd aan de onderwerpen prestatiemeting, prestatiebeloning en de daarbij behorende gedragswetenschappelijke aspecten.

Het betreft een case op basis van een onderzoek uitgevoerd door dr. E. Pieter Jansen, professor Kenneth A. Merchant en professor Wim van der Stede. Het werk van de auteurs is gepubliceerd in bedrijfsboeken, studieboeken en in zowel academische als professionele tijdschriften. Merchant en Van der Stede zijn onder meer bekend van hun boek *Management Control Systems*. Merchant, verbonden aan de University of Southern California, wordt wel gezien als de goeroe op gebieden die betrekking hebben op het ontwerp en het effect van prestatiemeting en -beoordeling en stimuleringsstelsels. Een van zijn specialisaties daarbinnen betreft vraagstukken op het gebied van governance en ethiek.

Tijdens het vak Management Accounting werd een gastcollege verzorgd door een van de auteurs van de cases, dr. E. Pieter Jansen. De discussies op basis van de uitwerkingen van de studenten waren zeer interactief en hebben het vak verrijkt en de studenten gescherpt.



UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

Alumnivereniging AUDITOR

AUDITOR, de alumnivereniging van de EMIA-opleiding aan de Universiteit van Amsterdam viert haar vijfjarig bestaan. Omstreeks deze tijd komt de jaarlijkse almanak uit waarin hierbij uitgebreid wordt stilgestaan. Naast de publicatie van de almanak is AUDITOR ook terug te vinden op Hyves (<http://verenigingauditor.hyves.nl/>) en LinkedIn (www.linkedin.com).

Overlijden professor Gerald Vinten

Na een slopende ziekte is deze zomer professor Gerald Vinten overleden. Gerald Vinten trad de afgelopen jaren op als gast spreker tijdens de summercourse van de EMIA-opleiding. Hij was onder meer werkzaam als hoogleraar Internal Auditing en editor van het Engelse tijdschrift *Managerial Internal Auditing* en werd internationaal gezien als de persoonlijkheid op het gebied van whistleblowing. In Gerald verliezen we een vooraanstaand academicus op het gebied van auditing en een alom gewaardeerd spreker.



Vooruit denken Strategie voor uw eigen toekomst

Opleiding Executive Master Internal / Operational Auditing (EMIA) (RO)

Internal / Operational Auditing richt zich op meer dan beheersing alleen. De opleiding richt zich op het functioneren van de gehele management control cyclus. Vanuit de risico's die het behalen van de organisatiedoelstellingen in de weg kunnen staan, onderzoekt de auditor de inrichting van de interne organisatie, inclusief de 'zachte' kant van beheersing. Het leervermogen van de organisatie krijgt daarbij ook aandacht. De opleiding duurt 2 jaar, maar voor accountants (RA), IT-auditors (RE) en Controllers (RC/CPC) bestaat de mogelijkheid de verkorte opleiding van één jaar te volgen.

Opleiding Executive Master IT-Auditing (EMITA) (RE)

IT-Auditing richt zich op het beoordelen van en adviseren over de kwaliteit van de geautomatiseerde informatievoorziening. Onze opleiding IT-Auditing kenmerkt zich door aandacht voor de strategische inzet van IT en de rol van IT-auditors als ondersteuning van het topmanagement. Kernvakken zijn onder meer risk management en audittheorie. De opleiding duurt 2 jaar, maar accountants (RA) en Internal / Operational Auditors (RO) kunnen de opleiding in één jaar voltooien.

Erasmus Universiteit Rotterdam biedt u de mogelijkheid om in drie jaar twee post-initiële mastertitels te behalen. Het afronden van één van bovenstaande opleidingen geeft de mogelijkheid tot instroom in het tweede jaar van de andere opleiding, waarbij kan worden volstaan met één gemeenschappelijk slot-examen. Op deze wijze kunt u zich ontwikkelen tot een breed opgeleide management control auditor.

Denk vooruit en kijk voor meer informatie op www.esaa.nl

AMA 2007 winnaar: Petrina van Tongeren

De opleiding feliciteert Petrina van Tongeren, de winnares van de AMA 2007. Petrina studeerde Internal/Operational Auditing en was een van de eerste studenten van haar jaargang die in juni 2007 afstudeerde. Zij heeft een referaat geschreven over de invloed van de locus of control op de auditvoorkeuren. Elders in dit nummer van *Audit Magazine* een verslag van de uitreiking van deze award.

Module BIV/AO

In januari 2009 start weer een nieuwe serie colleges BIV/AO. De module BIV/AO maakt onderdeel uit van het curriculum van de opleiding I/OA en IT-auditing. De module kan echter ook los worden gevolgd op vrijdag (overdag). Voor nadere informatie: www.esaa.nl of 010-4082217.

Afgestudeerd in juni 2008

In juni 2008 rondden de volgende studenten de opleiding I/OA met succes af:

Ralf Boersma	Defensie Telematica Organisatie
Dorine van Duinkerken	PricewaterhouseCoopers
Jerry Goossens	Aegon
Wim van Hazendonk	KPMG Business Advisory Services bv
Tanja de Jonge	Hogeschool Rotterdam
Linda van der Lans-Gossen	Ministerie van Defensie
Dennis Michels	KPN
Esther Olierook	Ministerie van Defensie
Elvera Pieters	Rabobank
Hans van der Ree	Ministerie van Financiën
Nieke van Rens	Nederlandse Spoorwegen
Jennifer Saridjo	Delta Lloyd Group nv
Astrid Sieminski	Ernst & Young
Ceriel Spaaij	Ministerie van Justitie
Dennis Webbers	Friesland Bank nv
Cerille Wismans	Ernst & Young

Minister-president opende academisch jaar

Op maandag 1 september jl. opende minister-president Jan Peter Balkenende het academisch jaar van de Erasmus Universiteit Rotterdam met als thema 'Internationalisering, grenzen aan grenzeloze kennis?'

Berichten kunt u mailen naar iia@iia.nl



personalia

Wil Janssen is per 1 juli jl. werkzaam als auditor bij het ministerie van Landbouw-Dienst Regelingen. Voorheen werkte Janssen als auditor bij OPG Groep nv.

Leonie van Heusden is sinds 1 juni jl. auditmanager bij Leaseplan Corporation nv. Van Heusden werkte daarvoor als senior auditor bij ABN Amro Group Audit BU Europe.

Internal auditors playing God

Dr. J.R. van Kuijk*

Na een roemloze aftocht van Oranje tijdens het EK gingen we de komkommertijd in. Een schijnbaar zuivere Tour de France, de Olympische Spelen in Beijing met een tijdelijk niet 'comme il faut' Russisch oorlogssausje, de invoering van het rookverbod in de horeca, een platte liquidatie in de A.J. Ernststraat en het actieverleden van politici bij Groen Links fleurden deze tijd wat op. Qua weer een teleurstellende zomer, met fluctuerende olie-prijzen, dreigende stagflatie en een Europa dat op de rand van een recessie balanceert. Voor de zomervakantie leek de kredietcrisis bezworen, maar de gevolgen zijn verstrekkender dan gedacht. Immers, de kredietcrisis in Amerika lijkt zich uit te breiden naar woningbezitters buiten de eerder getroffen 'subprime sector'. Steeds meer mensen in een hogere hypotheekklasse blijken hun maandlasten niet meer te kunnen opbrengen. Waar gaat dat heen? Waar was het toezicht op de banken al die jaren? Welke rol speelden auditors? Maar laat ik mij niet verleiden tot het beschrijven van 'de toestand in de wereld' zoals mr. G.B.J. Hilterman deed. Laat ik mij beperken tot 'de toestand in de auditwereld' en wel tot soft controls, het thema van dit nummer.

Soft controls richten zich onder andere op ethiek, integriteit, reputatie van medewerkers en het opbouwen van interne en externe relaties. Daarentegen hebben de hard controls meer betrekking op onder andere aanwezig beleid en tastbare procedures, taakbeschrijvingen, functiescheiding en autorisatie van betalingen. Een voorbeeld: de hard controls hebben betrekking op de vraag of de onderneming een ethische gedragscode op papier heeft staan die tevens adequaat is. De soft controls richten zich dan bijvoorbeeld op de wijze waarop de handhaving hiervan binnen de organisatie wordt afgedwongen.

Ofschoon in de literatuur – een naar mijn mening – kunstmatig onderscheid wordt gemaakt tussen hard en soft controls, zien we in de praktijk dat de auditor met een integraal stelsel van beheersmaatregelen

wordt geconfronteerd. In de 'audit jungle' wordt de auditor gevraagd uitspraken te doen over bijvoorbeeld integer of ethisch handelen van mensen in de organisatie. In de hard controls is de auditor normaliter opgeleid en grondig praktisch getraind. Op het terrein van de soft controls ligt dat anders. In de opleiding wordt hieraan minder aandacht besteed en moet de kennis en ervaring van soft controls in de loop van de jaren in de praktijk worden opgedaan. Al jaren pleit ik voor het behandelen van soft aspecten van beheersmaatregelen als integraal onderdeel van hard controls, waardoor impliciet meer aandacht zal worden besteed aan deze aspecten in opleiding en praktijk.

Toch is de beoordeling van minder harde aspecten van het systeem van beheersmaatregelen geen eenvoudige zaak en vaak problematisch. Laten we de beoordeling van de integriteit of achtergrond van een werknemer als concreet voorbeeld nemen. Kan een in de samenleving gere-integreerde zedendelinquent een afdeling leiden? Maakt de samenstelling van de afdeling nog een verschil (m/v)? Is eens een crimineel, altijd een crimineel? Hoe te oordelen over een auditor waarvan men weet dat deze geknoeid heeft met zijn belastingaangifte? Is dat burgerlijke ongehoorzaamheid? Of is het een laakbaar of zelfs strafbaar feit? In dat laatste geval, of zelfs in beide gevallen: mag hij dan geen auditor zijn omdat de geloofwaardigheid is aangetast? Zijn mensen als Wijnand Duyvendak, die een actieverleden hebben waarvan zij spijt hebben, niet meer geloofwaardig in de politiek?

De internal auditor oordeelt over goed en fout. Het management verwacht dat van de auditor. En als het goed is wordt naar het oordeel geluisterd. Maar de auditor is geen god, Godzijdank!

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



THE PROTIVITI INTERNAL AUDIT PORTAL

This electronic workpaper application is the latest addition to our world-class Protiviti Governance Portal.

- Provides a central repository for your audit work
- Facilitates the audit process from risk assessment through execution
- Provides management and the audit committee with dashboards and reporting
- Improves audit efficiency, accuracy and quality through standard templates and process guidance
- Integrates seamlessly with our Sarbanes-Oxley, Operational Risk and Self Assessment modules to give a complete picture of governance

To learn more about our technology solutions or to schedule a demonstration, contact us at 020 346 04 00 or mail marketing@protiviti.nl.

protiviti[®]
Independent Risk Consulting

Know Risk. Know Reward.[™]





It's all about pushing the right buttons.

right

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

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

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

IT-Auditors

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

Applicatiespecialisten

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

Security-specialisten

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

Data-specialisten

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

Softwarespecialisten

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

Riskconsultants/internal auditors

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

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

Deloitte.

Audit • Tax • Consulting • Financial Advisory.

TreasuringTalent.com