

AUDIT

magazine

Magazine voor internal en operational auditors

nummer 3 september 2007

thema:

Toeziethouders



Als commissaris moet je tussen de regels kunnen lezen



Tuchtrecht voor internal auditor in balans



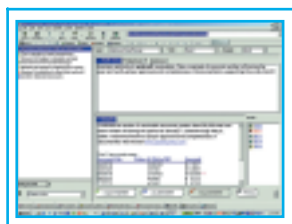
Samenwerking tussen Inspectie en Auditdienst binnen het OCW

TeamMate, de keuze van ruim 50.000 internal auditors.*



TeamRisk

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



TeamMate^{EWP}

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



TeamSchedule

een indrukwekkende tool voor de planning van audits en auditors.



TeamCentral

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



TeamMate TEC

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

TeamMate
Audit Management System



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

*connectedthinking

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Wie controleert de controleur?

Hoe ver moet beheersing reiken? In de huidige wereld van schandalen en snelle media blijktbaar heel ver. We beschikken inmiddels over een indrukwekkend instrumentarium aan wet- en regelgeving en organisaties die de naleving moeten handhaven. De hoeveelheid 'Autoriteiten' is aardig toegenomen. De honger naar toezicht lijkt echter moeilijk te stillen, want na elk incident klinkt opnieuw de roep om nóg meer toezicht. Recent bijvoorbeeld de roep om een 'Autoriteit Aanbestedingen' om de naleving van Europese aanbestedingsregels te controleren. Je kunt je echter langzamerhand gaan afvragen of meer 'Autoriteit' ook tot meer zekerheid leidt en in hoeverre we gevolgen of oorzaken aanpakken.

Binnen organisaties speelt eenzelfde kwestie. Kijk maar naar de flinke toename in het aantal en de omvang van 'beheerskolommen'. Beursgenoteerde organisaties hebben vele interne beheerskolommen, zoals bijvoorbeeld risk management, internal audit, interne controle, kwaliteit en compliance. De vraag is of en in hoeverre dit soort beheerskolommen samenwerken en een gezamenlijk doel nastreven. Daarnaast is de toegevoegde waarde ervan zelf een onzekere factor. Zijn organisaties misschien zoveel bezig met het bedenken, toepassen en naleven van regels dat ze de daadwerkelijke doelen van de organisatie uit het oog dreigen te verliezen? Het zal niet lang

duren vooraleer bij aandeelhouders en hun vertegenwoordigers de roep om minder regels de roep om meer toezicht zal overstemmen. Het besef dat de balans tussen beheerskosten en beheersbaten zoek is, wordt meer en meer in de markt gezien. Bij stakeholders rijst de vraag: wat zijn de resultaten en hoeveel zekerheid krijgen we voor ons geld?

Saillant detail is dat sommige organisaties die betrokken waren bij recente malversaties en die mede hebben geleid tot de huidige wet- en regelgeving, op zich een goed stelsel van beheersing en toezicht kenden. De oorzaak leek echter meer op het management- en besturingsvlak te liggen. Je kunt je dus afvragen wat de reactie zal zijn als er ondanks de indrukwekkende hoeveelheid intern en extern toezicht alsnog een beursschandaal ontstaat. Wellicht tijd om de controleur dan ook maar te controleren?

Dit nummer van *Audit Magazine* heeft als thema Toezicht. In enkele bijdragen schetsen de auteurs hun visie en hun werkzaamheden op dit gebied. Ook in de komende nummers van *Audit Magazine* kunt u bijdragen over dit belangrijke onderwerp lezen.

Veel leesplezier!

De redactie van *Audit Magazine*



Arjen van Nes voorzitter



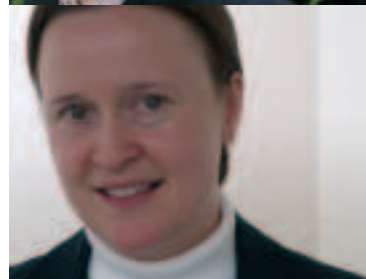
Ronald de Ruiter



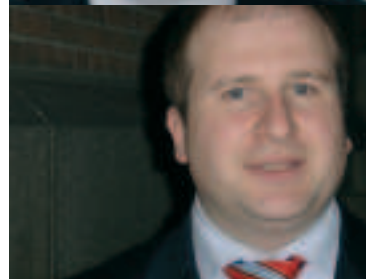
Reinier Kamstra



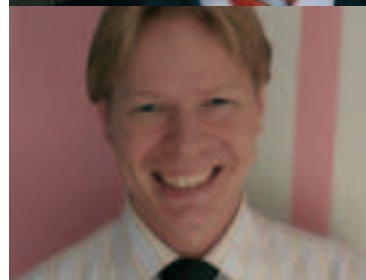
Ronald Jansen



Karin Laker



Laszlo Nagy



Rick Mulders



assurance²

Getting you there.

FORTIS 

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

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

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

Je functie

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

Wij bieden

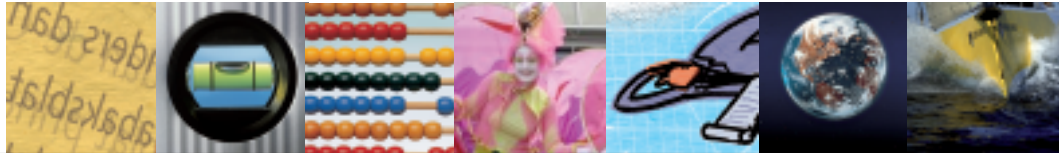
Je vindt bij FAS een plezierige werkomgeving die hoge eisen stelt, maar waarin je kwaliteiten en initiatieven goed tot hun recht komen. Daarnaast bieden wij je een uitdagende omgeving waarin professionaliteit centraal staat. Bij Fortis zijn voldoende mogelijkheden om door te stromen. Dit ondersteunen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

Je profiel

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

Interesse?

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



thema Toezichthouders

Tussen de regels lezen

pag 6 Erik van de Merwe, fulltime commissaris bij onder meer Staal Bankiers, Exact Software en Achmea Euroko, over de taakverzwaring van de commissaris, de rol van de commissaris in een audit committee en over de betekenis van de opkomst van private equity voor de raad van commissarissen en het audit committee.

Tuchtrecht voor internal auditor in balans

pag 10 Het is bijna zover: de VRO en het IIA staan op het punt om een gezamenlijke Raad van Tucht te creëren voor internal auditors. Arie van den Butter en Frank Vrolijk, betrokkenen van het eerste uur, vertellen waarom het tuchtrecht voor internal auditors van belang is. "Je moet altijd kunnen toetsen."

Lokale rekenkamer in de praktijk

pag 14 Sinds 1 januari 2006 is iedere gemeente verplicht een rekenkamerfunctie te hebben, waarbij gekozen kan worden voor een lokale rekenkamer of voor een rekenkamerfunctie. Boudien Glashouwer en Hester van Beelen (rekenkamer gemeente Gouda), over de werkwijze van de rekenkamer in Gouda.

De Governance Environment van de toezichthouder

pag 18 Rob de Heus (consultant) en Ferenc Arts (CIAD) introduceren een nieuw raamwerk voor toezicht: de Governance Environment. GE bestaat uit een drietal componenten: inhoudelijke aspecten, protocollaire aspecten en zachte aspecten van toezicht die de toezichtsfunctie versterken.

Verder in dit thema

pag 27 Samenwerking tussen Inspectie en Auditdienst binnen het ministerie van OCW: de (on)mogelijkheden

pag 46 De toekomst van internal audit

Het maatschappelijk jaarverslag: een (nieuw) object voor internal audit?

pag 30 Marcel van Dijk (Audit Rabobank Groep) over welke eisen gelden voor het maatschappelijk jaarverslag.

Risicoanalyse: ja, mits gevalideerd!

pag 35 Een toelichting op het proefschrift 'Validation of Risk Assessment in Auditing' van Ed Broeze (Algemene Rekenkamer) door Rayond Damoiseaux en Herman Riesebos.

Programmarisico: de blinde vlek van internal audit?

pag 38 Lise Lotte Alons en Marcel Woltjes (Ernst & Young EDP Audit) over programmabeheersing en de rol van de internal auditdienst daarin.

Auditing als teamsport

pag 43 Hein-Pieter Okker, Metro Branch Manager voor het Utrechtse kantoor van Robert Half International, sprak over teambuilding met Roy Heiner, Nederlands bekendste zeiler.

rubrieken

pag 24 IIA Congres Amsterdam 2007

pag 45 Boekalert

pag 49 Nieuws van de universiteiten

pag 52 Verenigingsnieuws

pag 53 Personalialia

pag 55 Boekbespreking

pag 56 De overstap

pag 58 Column Bob van Kuijck

COLOFON *Audit Magazine* wordt uitgebracht namens Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland), tevens eigenaar van het magazine, en de Vereniging van Register Operational Auditors (VRO). De redactie nodigt lezers uit een bijdrage te leveren aan *Audit Magazine*. Bijdragen kunnen worden gemaild aan: a.van.nes@hccnet.nl **Redactieraad:** Th. Smit RA CIA (voorzitter IIA Nederland), G.M. van Gameren RA RO (voorzitter VRO) **Redactie:** drs. A. van Nes RO (voorzitter), drs. R.H.J.W. Jansen RO, drs. R. Kamstra, drs. K. Laker, drs. H.A. Mulders RA, drs. L.Z. Nagy RO EMIA, drs. R. de Ruiters RE RA RO CISA **Verenigingsnieuws VRO en Nieuws van de Opleidingen:** N. Arif RO **Verenigingsnieuws IIA Nederland:** drs. D.J.N. van der Hoop **IIA Nederland:** Postbus 7918, 1008 AC Amsterdam, tel.: 020-3010366, fax: 020-3010392, e-mail: iia@iia.nl, internet: www.iia.nl **VRO:** Postbus 505, 9200 AM Drachten, e-mail: secretariaat@vronet.nl, internet: www.vronet.nl **Bureau redactie:** R. Harmelink, info@vm-uitgevers.nl **Uitgever:** drs. J.Y. Groenink, jeannette@vm-uitgevers.nl **Vormgeving:** M. Maarleveld **Advertenties:** voor informatie over tarieven kunt u terecht bij Bureau IIA Nederland, tel.: 020-3010366, e-mail: iia@iia.nl. **Abonnementen:** IIA Nederland, Postbus 7918, 1008 AC Amsterdam, tel.: 020-3010366, fax: 020-3010392, e-mail: iia@iia.nl (zie ook de website: www.iia.nl). Abonnementen kosten € 85 per jaar, losse nummers € 25. Leden van IIA en VRO ontvangen *Audit Magazine* uit hoofde van hun lidmaatschap gratis. Abonnementen hebben telkens een looptijd van een jaar en gelden tot wederopzegging tenzij anders overeengekomen. Partijen kunnen ieder schriftelijk opzeggen tegen het einde van de abonnementsperiode, met inachtneming van een opzegtermijn van twee maanden. *Audit Magazine* verschijnt viermaal per jaar.

Alle rechten voorbehouden. Behoudens de door de Auteurswet 1912 gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden vervaelvoudigd (waaronder begrepen het opslaan in een geautomatiseerd gegevensbestand) en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De bij toepassing van art. 16b en 17 Auteurswet 1912 wettelijk verschuldigde vergoedingen wegens fotokopiëren, dienen te worden voldaan aan de Stichting Reprecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997810. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken op grond van art. 16 Auteurswet 1912 dient men zich te wenden tot de stichting Reprecht, 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.

© VM uitgevers, 2007 Spelderholt 3, 7361 DA Beekbergen

ISSN: 1570-856X

VM UITGEVERS

Tussen de regels lezen

“Als commissaris moet je tussen de regels kunnen lezen”, zegt Erik van de Merwe, fulltime commissaris bij een reeks van bedrijven, waaronder Staal Bankiers, Exact Software, Biosciences en Achmea Eureko. Ook was hij voor korte tijd commissaris bij PCM Uitgevers. Van de Merwe vertelt over de taakverzwaring van de commissaris, de rol van de commissaris in een audit committee, de impact van de nieuwe regels voor verslaglegging en de opkomst van private equity en de betekenis ervan voor de raad van commissarissen en het audit committee.

Interview: Drs. A. van Nes RO
Tekst: B. van Breevoort

Bij de meeste bedrijven bent u zowel president-commissaris als lid van het audit committee. Wat zijn de voor- en nadelen van die combinatie van functies?

“Op zich is het combineren van die twee functies niet per definitie gelukkig. Als het mogelijk is, probeer ik het te voorkomen. Echter, ik word vanwege mijn achtergrond als bankier veelal gevraagd als lid van het audit committee. Mijn financiële kennis is voor het lidmaatschap een absoluut voordeel. Hierdoor ontkom ik er bij relatief kleine bedrijven haast niet aan om als commissaris zitting te nemen in het audit committee. De combinatie heeft dus veeleer een praktische oorzaak.”

Wat voor verschillen ziet u als commissaris tussen financiële en niet-financiële instellingen?

“Financiële instellingen zijn doorgaans veel verder in hun openbare verantwoording. De structuren voor financial reporting, risicobeheersing en control zijn veel robuuster. Ze zijn gewend aan het toezicht waaraan ze onderworpen zijn en aan de voorwaarden die daarmee samenhangen. Hoewel niet-financiële instellingen de laatste jaren met een inhaalslag bezig zijn, blijft het verschil waarneembaar.”

Hebben initiatieven als de Commissie Peters (best practices) en de Code Tabaksblat er toe geleid dat ook niet-financiële instellingen hun verantwoording en control meer op orde hebben gebracht of heeft dat meer te maken met Sarbanes Oxley?

“De Code Tabaksblat heeft wel een ‘push’ gegeven, ook al betekende het geen grote ommekeer, want veel bedrijven voerden al uit wat in de Code Tabaksblat is vastgelegd. Het is nu alleen hel-

der opgeschreven en je kunt nu als raad van commissarissen beter meten of de onderneming voldoet aan de principes. Sarbanes Oxley is natuurlijk iets anders dan de Code Tabaksblat, omdat het rule-based is, terwijl Tabaksblat principle-based is. Sarbanes Oxley kan als effect hebben dat men allerlei zaken gaat afvinken zonder naar de achtergrond of de bedoeling ervan te kijken. Daarom ben ik niet zo’n groot voorstander van Sarbanes Oxley en dan bedoel ik met name de manier waarop het in de Verenigde Staten wordt toegepast. Als hulpmiddel bij de risicobeheersing zitten er echter heel nuttige elementen in.”

Als auditor kun je wellicht beter met Sarbanes Oxley uit de voeten dan met Tabaksblat. Wat voor rol ziet u voor de auditor in relatie tot enerzijds Tabaksblat en anderzijds Sarbanes Oxley?

“Een onderneming draait natuurlijk niet op basis van de gekozen auditmethode. Een methode kan zeer werkbaar zijn voor een auditor, maar dat wil niet zeggen dat deze ook goed is voor het bedrijf. Het gaat om de vraag hoe het bedrijf het best is te besturen en hoe je het best kunt ondernemen met het aanwezige kapitaal. Een onderneming moet niet dood worden gemaakt met allerlei regeltjes. Een auditor moet daarom meedenken met de strategie van de onderneming, daarin risico’s ontdekken en voorstellen doen hoe deze te verminderen.”

Bij een bespreking van ‘financial and operational risks’ zei de Zuid-Afrikaan King op het recentelijk gehouden IIA-congres dat auditors hun audits moeten richten op de korte- en lange-termijnstrategie en de risico’s die daarmee samenhangen. De

maar in het achterhoofd houden we de zaken die met de continuïteit van het bedrijf te maken hebben. Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling dat de raad van commissarissen en het audit comité taken van het management overnemen. Wel wordt een kritischer en dus diepgaander houding verwacht.”

Wordt de CFO belangrijker dan de CEO en is hij meer gesprekspartner geworden van de raad van commissarissen?
“De CEO blijft het boegbeeld van de onderneming en is het eerste aanspreekpunt van de raad van commissarissen. De CFO is

nauwer samen met het ondernemingsbestuur. De beloning van commissarissen staat echter niet in verhouding tot die van externe accountants. Intussen is de beloning van CEO's en CFO's sterk gestegen, omdat hun 'houdbaarheidsdatum' is verkort en ze worden afgerekend op hun beslissingstempo. Zijn dit redenen om naar de beloning van de commissarissen te kijken?

“Ik ben daar heel zuiver in. De beloning moet gebaseerd zijn op de tijdsbesteding en de bijbehorende verantwoordelijkheid. Het wekt af en toe bevreemding als aandeelhouders zich hard opstellen

tegen een verhoging van de beloning van een commissaris, terwijl ze geen moeite hebben met de hoge tarieven van externe accountants, advocaten en consultants die veel minder verantwoordelijkheid

Een audit committee heeft baat bij een actieve, goed geïnformeerde internal auditor die goed ingewijd is in de karakteristieken van de onderneming

wel het eerste aanspreekpunt voor het audit committee, maar heeft natuurlijk ook een belangrijke rol naar de raad van commissarissen toe.”

In de Code Tabaksblat is onder meer een quorum vastgesteld voor het aantal commissariaten. Hoe kijkt u daar tegenaan?

“Eén van de doelen van het quorum was om het 'old boys network' te doorbreken. Het feit dat er een kleine groep mensen was die elkaar in vele raden van commissarissen tegenkwam, hield een risico van belangenverstrengeling in. Hier wordt tegenwoordig rekening mee gehouden bij de benoeming van commissarissen. Wij houden lijsten bij waarin staat wie commissariaten heeft bij welke bedrijven. Het is gebruik dat bij een kwestie waarin een mogelijk conflicterend belang speelt, de betrokken commissaris buiten de beraadslaging en besluitvorming blijft. Zo hoort dat ook. Een ander doel van het quorum was gericht op de tijdsbesteding. Een maximalisering van het aantal commissariaten was met name zinvol voor commissarissen die hun functie uitoefenen naast een volledige baan. Ik ben zelf professioneel commissaris. In dat geval is een quorum minder nodig, omdat ik voldoende tijd heb om meer commissariaten uit te oefenen. Met de toegenomen verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid, de verzwarende van de functie en het quorum, is het wel steeds moeilijker geworden om kwalitatief goede commissarissen te krijgen. Zeker omdat de beloning niet navenant is gestegen. Daarom lijkt het mij goed als er meer professioneel commissarissen komen. Er zijn er nu maar een beperkt aantal in Nederland. Ik verwacht dat het aantal gaat toenemen. Zo is er momenteel een speciale opleiding aan Nyenrode en ook andere universiteiten tonen initiatieven op dit gebied.”

Commissarissen adviseren niet alleen meer, maar gaan dieper de organisatie in, toetsen de belangrijkste risico's en werken

dragen. Een goede commissaris is uitermate belangrijk voor een bedrijf en daar moet ook redelijk voor betaald worden. Het is ook typisch Nederlands.”

De voorstellen van de Commissie-Frijns hebben vooral betrekking op de relatie aandeelhouders en raad van commissarissen. Ze wil transparanter maken wie de aandeelhouders zijn. Is dat een belangrijke ontwikkeling?

“Ik ben een voorstander van meer transparantie. 'Aandeelhouder zijn' betekent dat je een aandeel houdt. In het verleden werd aandeelhouderschap gezien als het lang ter beschikking stellen van kapitaal. Dat is de afgelopen jaren belangwekkend veranderd. Er zijn nu enorme wisselingen in het aandeelhouderschap. Zo komt het voor dat iemand die een maand aandeelhouder is, beweert dat de strategie van de onderneming totaal verkeerd is, terwijl de strategie jarenlang is goedgekeurd tijdens de aandeelhoudersvergaderingen. Ik vind dat een ongewenste tendens. Ik vind dat je kapitaal voor langere tijd beschikbaar moet stellen. Alleen dan kun je beoordelen of de strategie goed is.”

Wat vindt u van de ontwikkeling dat pensioenfondsen zich als aandeelhouder langzamerhand meer uitspreken?

“Ik juich dat toe, zeker omdat pensioenfondsen vaak reeds geruime tijd aandeelhouder zijn.”

Hoe verhoudt zich dat tot de tendens bij pensioenfondsen om steeds meer geld te steken in hedgefonds?

“Dat is zorgwekkend. Pensioenfondsen worden beoordeeld op een benchmark die ze moeten verslaan. Daarom gaan ze nu mee met de waan van de dag en investeren ze op korte termijn. Op zich kan dat op korte termijn substantieel geld opleveren, maar je weet dat de markt op een gegeven moment inklapt. Dit gaat dan

ten koste van de pensioengerechtigden. Pensioenfondsen zouden meer op de lange termijn gericht moeten zijn. Overigens zijn hedgefonds niet op één lijn te zetten met private equity fondsen. Ondanks de negatieve berichtgeving over private equity fondsen zijn er ook genoeg goede spelers bij. Mijn criterium blijft dat ze voor de lange termijn kapitaal moeten steken in een bedrijf en dat ze niet op de stoel van het management moeten gaan zitten.”

Hoe gaat u als commissaris om met private equity fondsen?

“Ik probeer te letten op de lange termijn en de continuïteit van het bedrijf. Men

moet zich daarom niet door een individuele aandeelhouder laten vertellen welke kant het op moet gaan. Dat geeft soms forse discussies en vergt consistente en stevige besluitvorming. De externe en interne accountant kunnen daarin een rol spelen door waarschuwingen af te geven voordat de continuïteit echt in gevaar komt. Hierbij kan het ontwerpen van ‘what if’-scenario’s van pas komen. De uitkomsten van die scenario’s zijn bij uitstek geschikt voor opname in het jaarverslag. Het is fair naar beleggers toe om ze bijvoorbeeld te informeren over de impact van een rentestijging op het ondernemingsresultaat.”

Wat is de rol van de internal auditor ten aanzien van private equity?

“Zo min mogelijk cash aanhouden, zo hoog mogelijk financieren en assets verkopen zijn, helaas, de trends van het moment. Er ligt een enorme druk op het management, zeker omdat het ook vaak zelf aandelen heeft die het wil cashen. Dit maakt het voor de internal auditor erg moeilijk opereren. Toch vormen ze samen met de externe accountants de aangewezen groep die de risico’s moet aangeven en met ‘what if’-scenario’s dient te komen. In de praktijk zie ik deze rapportages te weinig van zowel interne als externe accountants. Op inhoudelijk vlak laat het kritisch gehalte ook te wensen over. Hier speelt toch de afhankelijkheidsrelatie op: de interne accountant is in loondienst en de externe accountant wil zijn opdrachtgever niet verliezen. Als commissaris wil je echter een volstrekt onafhankelijk rapport, maar op de belangenafweging bij de accountant heb je geen invloed. De kunst is daarom om als commissaris tussen de regels de rapporten van accountants te lezen. Het overleg met de externe accountant zonder aanwezigheid van het management heeft daarom voor de raad van commissarissen aan belang gewonnen. Hoewel er dan vrijwel dezelfde zaken worden besproken, geeft zo’n gesprek wel een andere kleuring.”

Tot slot, een substantieel aantal beursgenoteerde Nederlandse bedrijven staat op de verlanglijstjes van private equity fondsen. Gaat de nv Nederland de ‘bietenbrug’ op?

“Dit is inderdaad een zorgelijke ontwikkeling. Het is niet zozeer

erg dat Nederlandse bedrijven in buitenlandse handen komen, het is meer de manier waarop. Veel beursgenoteerde Nederlandse bedrijven zijn relatief goedkoop in vergelijking tot andere beursfondsen. De bedrijven zijn vaak redelijk conservatief gefinancierd, dus de koper loopt er weinig risico mee. Hij kan na de koop veel scherper gaan financieren en het bespaarde geld eruit

Een goede commissaris is uitermate belangrijk voor een bedrijf en daar moet ook redelijk voor betaald worden

halen. De meer risicovolle financiering brengt het bedrijf potentieel dichterbij de gevarenzone. Controle op deze praktijk is afwezig, aangezien private equity fondsen, in tegenstelling tot banken, niet onder toezicht staan van De Nederlandsche Bank. Ik pleit daarom voor toezicht op deze fondsen. Overigens zijn het, op hun beurt, de banken die de private equity fondsen financieren en zo is de cirkel weer rond.”

Erik van de Merwe is fulltime commissaris bij een reeks van bedrijven, waaronder Staal Bankiers, Exact Software, Biosciences en Achmea Eureko.



Tuchtrecht voor internal auditor in balans

Het IIA en de VRO staan op het punt om een gezamenlijke Raad van Tucht te creëren voor internal auditors. Maar waarom zijn tuchtregelels eigenlijk nodig voor internal auditors? In de afgelopen tien jaar zijn er drie tuchtzaken geweest, waarvan er slechts één tot een veroordeling heeft geleid.

Interview: Drs K. Laker
Tekst: B. van Breevoort

Betrokkenen van het eerste uur, Arie den Butter en Frank Vrolijk, stellen dat het geringe aantal tuchtzaken aantoont dat internal auditors hun vak goed uitoefenen, maar dat beroepsregels altijd nodig blijven, zeker in het licht van de toenemende internationale regelgeving.

Frank Vrolijk is sinds circa vijf jaar betrokken bij de Raad van Tucht van de VRO. "Bij de oprichting van de VRO in 1994 is een tuchtrecht gemaakt dat voorzorg in een Raad van Tucht. In eerste instantie was ik een van de reserveleden, maar toen er een zaak kwam, werd ik opgeroepen en ben ik daarna permanent lid geworden. Ik zei al in 1997 dat de Raad van Tucht van de VRO uiteindelijk zou samengaan met die van het IIA. In 2003 was de tijd rijp voor een discussie daarover."

Arie den Butter stond vanuit zijn voorzitterschap van het IIA Nederland aan de wieg van een Raad van Tucht. "Vanaf de oprichting van het IIA Nederland, waar beide geïnterviewden bij betrokken waren, was men overtuigd dat er een Raad van Tucht moest komen op het moment dat de beroepsorganisatie zelfstandig zou worden. Bij mijn afscheid als voorzitter van het IIA in 2003 heeft men mij gevraagd lid te worden van de Raad van Tucht. Toen werd al gezinspeeld op een samengaan met de Raad van Tucht van de VRO."

Vrolijk: "Dat moment breekt nu aan. Binnen afzienbare tijd maken we samen met het IIA één Raad van Tucht. Het IIA en het VRO worden geïntegreerd en daarom is er geen noodzaak om twee afzonderlijke tuchtraden in het leven te houden. Er is ook een pragmatische reden, aangezien in de Raad van Tucht van het IIA en de VRO dezelfde mensen zitten."

Moet naast de internal auditor ook het bedrijf de beroepsregels goed kennen?

Vrolijk: "Als iemand zich benadeeld voelt door een audit, kan hij of zij op basis van de tuchtregelels een zaak starten. Deze beroepsregels zijn overigens niet omvangrijk of ingewikkeld. In beginsel kan dus iemand binnen een bedrijf een klacht indienen tegen de

internal auditor die in zijn ogen zijn werk niet goed heeft gedaan en waardoor hij zich benadeeld voelt, omdat er bijvoorbeeld een ontslagronde uit is gevolgd. Daarnaast kunnen ook beroepsgenoten een klacht indienen tegen een internal auditor als zij menen dat het vakgebied of het beroep geschaad wordt."

Hoe komt het dat er zo weinig tuchtzaken zijn tegen internal auditors?

Den Butter: "De internal auditor heeft een andere functie dan bijvoorbeeld een externe accountant. Een externe accountant opereert publiekelijk en zal daardoor eerder aangesproken worden op zijn taakuitoefening. Daarom zijn de beroepsregels van het NIVRA ook veel uitgebreider. Een internal auditor is meestal in loondienst en zijn werkzaamheden worden voornamelijk intern beoordeeld. Daardoor is de kans kleiner dat hij wordt opgeroepen in een tuchtzak. Alleen bij de overheid is er sprake van een tussenfase. Een internal auditor kan daar op basis van de Wet Openbaarheid van Bestuur (WOB) aangesproken worden op de wijze waarop hij het publiek belang heeft gediend. Op zich is het een gunstig teken dat er zo weinig tuchtzaken zijn. Het betekent blijkbaar dat de internal auditors hun vak goed uitoefenen. Dat neemt niet weg dat het tuchtrecht van belang is, want je moet natuurlijk wel regels hebben waaraan je de werkzaamheden van de internal auditor kunt toetsen."

Vrolijk: "Bovendien verrichten momenteel ook externe accountants die de RO- of CIA-signatuur dragen operational auditdiensten en dan is het van belang dat daar een tuchtrecht geldt."

Hoe verhoudt Nederland zich door het geringe aantal tuchtzaken tot het buitenland?

Vrolijk: "Internationaal hebben we momenteel geen benchmark ter beschikking om hier antwoord op te geven. Dat is op zich een onderzoek waard. Wat ik weet, is dat bijvoorbeeld internal auditors in Amerika, die zowel internal audits als financial audits doen, nadrukkelijk uitsluiten dat ze derdenverklaringen afgeven.

Daardoor ontstaat er niet snel een situatie dat een partij er belang bij heeft een tuchtzaak te starten.”

Hoe verhouden de nationale regels van het IIA en de VRO zich tot die van de IIA Inc.?

Den Butter: “De NIVRA-beroepsregels zijn van meet af aan bewust beperkt opgezet en gehouden. Deze trend is in wezen voortgezet door de VRO en het IIA Nederland. De regels van IIA Inc. bevatten de facto dezelfde basisprincipes van integriteit, objectiviteit en geheimhouding. Alleen zijn deze veel uitvoeriger opgeschreven. Dit maakt deze internationale regels niet per definitie makkelijker. De beroepsregels van het NIVRA zijn inmiddels veel lijviger geworden, hetgeen is voortgevloeid uit de aansluiting bij de internationale regelgeving en de toename van de regels voor de verschillende soorten auditors.”

Toetst de Raad van Tucht alleen aan de nationale regels of ook aan de internationale regels?

Den Butter: “Met die vraag zijn we nog niet geconfronteerd, maar je ontkomt er niet aan dat je ook de lijn van de internationale regels moet volgen. Dat is op zich geen probleem, omdat ze niet sterk afwijken en hooguit verder gaan dan de nationale regels.”

Vrolijk: “De verwachting is dat de internationale regels aan belang zullen winnen en dat we de nationale regels daarmee in overeenstemming moeten brengen. Daarmee vermijd je mogelijke interpretatieverschillen en meningsverschillen over welke regels van toepassing zijn. Zo gelden binnen IIA Nederland al de internationale regels voor kwaliteitstoetsing van een internal auditafdeling (redactie AM: de IIA-standards gelden voor alle aangesloten internal auditors. Dit is vastgesteld in de bijeenkomst van de ledenvergadering van het Instituut van Internal Auditors Nederland op 10 juni 2004 (bron: website IIA Nederland)).”

Den Butter: “De rules of conduct staan in alle gedragsregels, maar de specificaties wijken hier en daar af. We zullen daarom naar de nuanceringen moeten kijken.”

Voor de registeraccountants is de regelgeving belangrijk aangescherpt. Zien jullie dat ook gebeuren bij de internal auditors?

Vrolijk: “Op dit moment verwacht ik dat niet, maar in de toekomst zal er een aanscherping komen. Door hun publieke taak lopen RA's nu eenmaal een groter risico dat een derde zich benadeeld voelt. Intussen gaan er stemmen op om de internal auditor een wettelijke status te geven. Ik vraag me af of dat verstandig is, omdat de internal auditor vooral naar binnen toe gericht is. In mijn beleving moet een internal auditor primair van toegevoegde waarde zijn voor het bedrijf.”

Den Butter: “En bovendien, waar leg je de grens? Wanneer moet een bedrijf een internal auditor hebben? Nu is er nog keuzevrijheid voor bedrijven om de expertise in huis te halen of van buiten in te huren. Begrijp me goed, ik ben van mening dat een internal auditor een belangrijke functie heeft, maar om dit wettelijk te regelen vind ik een brug te ver.”

Vrolijk: “Door de Code Tabaksblat en gerelateerde (internationale)



Arie den Butter was tot december 2003 werkzaam als directeur Interne Accountantsdienst Akzo Nobel nv -worldwide-, en office manager Akzo Nobel, hoofdkantoor Arnhem. Binnen NIVRA bekleedde hij diverse functies en was hij vier jaar lid van het Algemeen bestuur. Ook was hij voorzitter van IIA Nederland, voorzitter van het overlegorgaan INTAC (interne registeraccountants) en lid van de Raad van Advies VRO. Op dit moment is hij nog lid van de Raad voor Jaarverslaggeving VNO-NCW.



Frank Vrolijk is directeur van een samenwerkingsverband dat diensten verleent op het gebied van auditing (alle facetten) en financiële dienstverlening. Als voorzitter van de VRO, medeoprichter van IIA Nederland en lid van de programmaraad van een van de postdoctorale opleidingen heeft hij in de pioniersfase mede structuur aangebracht in internal/operational auditland. Als gastdocent op diverse universiteiten, voorzitter van de Raad van Advies en lid van de Raad van Tucht voor de Internal/Operational Auditors is hij nog altijd sterk betrokken bij het vakgebied.

Arie den Butter was tot december 2003 werkzaam als directeur Interne Accountantsdienst Akzo Nobel nv -worldwide-, en office manager Akzo Nobel, hoofdkantoor Arnhem. Binnen NIVRA bekleedde hij diverse functies en was hij vier jaar lid van het Algemeen bestuur. Ook was hij

Frank Vrolijk is directeur van een samenwerkingsverband dat diensten verleent op het gebied van auditing (alle facetten) en financiële dienstverlening. Als voorzitter van de VRO, medeoprichter van IIA Nederland en lid van de programmaraad van een van de postdoctorale opleidingen heeft hij in de pioniersfase

wetgeving (bijvoorbeeld Sarbanes Oxley) staat de internal auditor wel meer in de belangstelling. Het is daarom een logisch gevolg dat deze regels ook hun weerslag krijgen in de beroepsregels.”

Den Butter: “Het hangt wel af van de afspraken die er met de externe accountant gemaakt zijn. Welke werkerterreinen neemt wie voor zijn rekening?”

Vrolijk: “In Nederland is er gekozen voor de Rijnlandse/Europese benadering: principle-based in plaats van rule-based. Deze benadering impliceert dat niet alles geformaliseerd dient te worden.”

Den Butter: “Inderdaad, met het opleggen van een overdaad aan regels krijg je geen goede audits, maar creëer je een ‘afvinkmentaliteit’.”

Zou het van pas komen om voor internal auditors een type-indeling te maken net zoals er door het NIVRA vele typen accountants worden onderscheiden?

Den Butter: “Vooralsnog lijkt mij dat voor internal auditors niet opportuun.”

Vrolijk: “Je zou hooguit een onderscheid aan kunnen brengen voor externe accountants die hun diensten aanbieden voor internal audits. Omdat deze accountants verschillende rollen vervul-



WOONZORG
N E D E R L A N D

Woonzorg Nederland is een dienstverlener op het gebied van wonen, service en zorg aan senioren en mensen met een beperking. Met onze producten en diensten helpen wij hen om langer zelfstandig te blijven wonen. We bieden onze klanten een comfortabele woning en organiseren in samenwerking met lokale partners een afgewogen pakket van diensten en zorg. Voor het succes van Woonzorg Nederland hebben we mensen nodig die streven naar kwaliteit.

Ben jij die zelfstandige financial auditor die objectief advies kan geven?

Wij zijn voor ons hoofdkantoor in Amstelveen op zoek naar een:

Financial Auditor

Doel van de functie

De betrouwbaarheid van (financiële) informatie toetsen en adviseren bij een discrepantie tussen de financiële doelstelling(en) en de praktijk, zodat het management tijdig kan ingrijpen. De Financial Auditor rapporteert rechtstreeks aan de Raad van Bestuur.

Waarvoor ben je verantwoordelijk?

Je bent verantwoordelijk voor het gevraagd en ongevraagd adviseren inzake efficiency en effectiviteit van financiële processen. Daarnaast ben je verantwoordelijk voor het goed onderbouwd uitvoeren van Financiële audits (controles) en het voorzien van de rapportages van de juiste attentiepunten.

Wat houdt je functie in de praktijk in?

De Financial Auditor stelt het jaarlijkse financial auditplan op in samenwerking met de Raad van Bestuur en voert dit uit. Tevens analyseer je de aangeleverde financiële rapportages op betrouwbaarheid en volledigheid. Je voert organisatiebreed financial audits uit en doet voorstellen ter verbetering c.q. optimalisatie van de ao/ic.

Waarom moet je voldoen?

Je beschikt over een afgeronde bedrijfseconomische opleiding, bij voorkeur aangevuld met postdoctorale RA-of RC-opleiding. Je hebt enige jaren relevante werkervaring en bij voorkeur kennis en ervaring op de werkerreinen van Woonzorg Nederland. Je beschikt over een goed analytisch vermogen en kennis van en ervaring met complexe financiële processen, alsmede uitstekende communicatievaardigheden.

Arbeidsvoorwaarden

Het betreft een fulltime functie van 36 uur per week (32 uur per week is bespreekbaar). Wij bieden uitstekende primaire en secundaire arbeidsvoorwaarden.

Informatie

Voor meer informatie over deze functie kun je contact opnemen met Anita Huijsman, directiesecretaresse lid Raad van Bestuur, telefoon (020) 666 26 97. Voor meer informatie over onze organisatie verwijzen wij naar onze website www.woonzorg.nl.

Solliciteren

Stuur je schriftelijke motivatie en curriculum vitae uiterlijk op 21 september 2007 naar solliciteren@woonzorg.nl of per post naar: Woonzorg Nederland, t.a.v. de afdeling HRM, Postbus 339, 1180 AH in Amstelveen.

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

Prof. E.M. Meijerslaan 3
1183 AV Amstelveen
Postbus 339
1180 AH Amstelveen
T (020) 666 26 66
F (020) 666 29 99
www.woonzorg.nl

len, kunnen voor hen mogelijk tegengestelde belangen ontstaan. In de beroepsregels zouden hier separate regels voor kunnen worden opgenomen.”

Den Butter: “Daarnaast heb je internal auditors die naast operationale audits ook financiële audits doen. Zo zijn veel internal auditors zelfs vaak begonnen. Geleidelijk aan is daar een scheiding tussen ontstaan, maar bij banken zie je deze vermenging nog steeds terug. Toch zie ik geen aanleiding om deze verschillende verschijningsvormen nader af te bakenen in de beroepsregels.”

Een mogelijk probleem is dat mensen onder verschillende beroepsregels vallen. Stel dat een RA een klacht krijgt over zijn werkzaamheden als internal auditor. Welke regels hebben voorrang? De beroepsregels van het NIVRA, IIA, of internationaal?

Den Butter: “Voor internal auditors lijkt mij de IIA/VRO-organisatie de beste instantie en voor RA's het NIVRA. Maar tot voor kort werd de kwaliteitstoetsing van de internal auditafdeling gedaan door het NIVRA. In ieder geval geldt de regeling dat je niet twee keer veroordeeld kunt worden voor hetzelfde vergrijp, het ‘ne bis in idem’-principe.”

Vrolijk: “Ik heb ooit een zaak gehad die bij zowel het NIVRA als bij de VRO aanhangig was gemaakt. Hoewel de zaak niet-ontvankelijk werd verklaard bij de VRO, hebben we toen wel nagedacht over de problematiek. Wij prefereerden een volgtijdelijke behandeling bij de instantie waar de klacht het eerst was gemeld. Verder realiseerden wij ons dat bij de verschillende instanties verschillende aspecten van een zaak aan de orde kunnen komen, hetgeen het rechtvaardigt om bij twee instanties een klacht in te kunnen dienen. Daarnaast staat ook de mogelijkheid open om op basis van een tuchtrechtelijke straf een strafzaak of civiele zaak aan te spannen.”

Den Butter: “Soms komen de straffen van de tuchtrechtelijke instanties niet overeen. Zo zag ik dat in het reglement van de VRO geen doorhaling voorkomt. Alleen schorsing is mogelijk.”

Wat zijn de lessen uit het tot op heden toegepaste tuchtrecht?

Vrolijk: “Momenteel bestaat er geen beroepsmogelijkheid tegen een tuchtuitspraak. Dit impliceert dat de uitspraak zo zorgvuldig mogelijk tot stand moet komen. Toch overwegen we de introductie van een beroepsmogelijkheid.”

Den Butter: “Ter bewaking van de juridische zorgvuldigheid bekleden twee juristen in de Raad van Tucht de positie van voorzitter en plaatsvervangend voorzitter.”

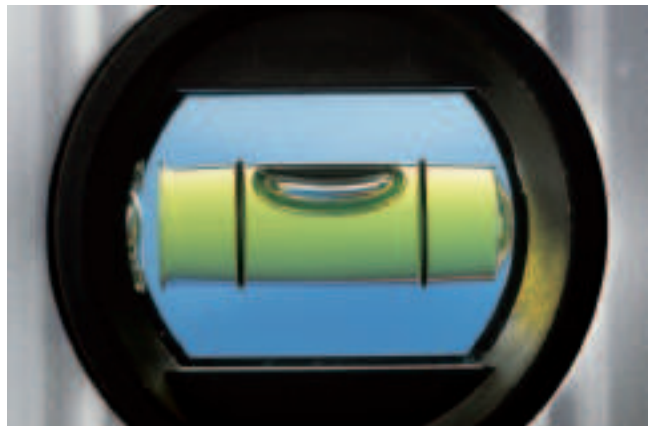
Vrolijk: “De beroepsgenoten zitten in de raad voor het inschatten van de wijze waarop het vak in een betreffende zaak is uitgeoefend. Zij kunnen toetsen of de internal auditor binnen het kader van zijn opdracht is gebleven, of er sprake is van een deugdelijke grondslag en of hij voor voldoende en afdoende documentatie, dossiervorming en rapportage heeft gezorgd. Daarmee hebben we genoeg instrumenten in handen om in gezamenlijkheid tot een afgewogen oordeel te komen. Daarnaast hebben we gekeken naar de strafmaat. Omdat doorhaling nog ontbreekt, zullen we de opname van deze strafmaatregel bespreken zodra we de Raad van Tucht van het IIA en de VRO ineenschuiven.”

Was het lastig om een strafmaat te bepalen? Daar zijn niet veel richtlijnen voor of jurisprudentie voor beschikbaar.

Vrolijk: “Iedere maatregel die je oplegt, is voor de betrokkene zwaarwegend. Een waarschuwing is al behoorlijk ingrijpend, want de naam en reputatie van een internal auditor staan op het spel. Uitspraken worden geanonimiseerd gepubliceerd in *Audit Magazine*, maar desondanks bestaat altijd het risico dat een klagende partij de naam van de internal auditor naar de buitenwereld lekt.”

Hoe zien jullie de toekomst? Wat voor veranderingen verwachten jullie?

Vrolijk: “Ik verwacht eigenlijk geen grotere veranderingen dan een nadere aansluiting bij de internationale tuchtregels. Heel concreet denk ik dat het IIA en de VRO het eens zullen worden over de opname van doorhaling in het register als strafmaatregel. In zijn algemeenheid, zal het tuchtrecht in de pas blijven lopen met de nationale en internationale auditpraktijk. Waar de internal



auditor voorheen onder de financiële directeur viel, zie je nu door de nieuwe corporate governance-regels dat de internal auditafdeling rechtstreekse lijnen heeft naar de CEO en ook naar de toezichthouder via een audit committee. Dit is een voorbeeld van een verandering in de benadering van het vak. Internal auditors gaan volgens het Angelsaksische model meer naar de voorkant van de business kijken, overigens met alle complicaties van dien.”

Den Butter: “Door de internationalisering wordt het draagvlak breder. Dat heeft tot gevolg dat je in toenemende mate kennis en ervaring deelt en van elkaar leert. Ik zie verder dat het begrip audit tegenwoordig voor allerlei zaken wordt gebruikt. Het vraagt mijns inziens om een nadere verduidelijking wat onder audit valt en wat voor werkzaamheden bij een internal audit afdeling horen.”

Vrolijk: “Inderdaad, want tegenwoordig is een groot aantal verbijzonderde controles bij de internal auditafdeling terechtgekomen, waardoor er een tekort aan menskracht is ontstaan. Ik zou zeggen: definieer scherper wat tot audit behoort en dan zal wellicht blijken dat geen extra mensen nodig zijn, omdat de zaken meer in de lijn kunnen worden opgepakt.”

Den Butter: “Gelukkig staat het vak van internal auditor niet stil!”

Lokale rekenkamer in de praktijk

Hoewel de Algemene Rekenkamer al meer dan een eeuw functioneert om de rechtmatigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van het rijk te controleren, doen rekenkamers pas sinds kort opgang bij provincies en gemeenten. De gemeente Gouda heeft begin 2004 een rekenkamercommissie met externen en raadsleden ingesteld. Begin 2007 is deze omgevormd tot een 'echte' rekenkamer.

B.J. Glashouwer RE RI CISA en drs. H.W. van Beelen-Bergsma

Instelling

Wettelijke basis

In 2002 is de Wet dualisering gemeentebestuur ingesteld. Een belangrijk oogmerk van deze wet was het realiseren van een duidelijke scheiding in taken tussen het college en de raad. De raad dient nadrukkelijk een kaderstellende en controlerende rol op zich te nemen. Teneinde de controlerende rol van de raad te versterken werd een aantal 'instrumenten' in het leven geroepen. Een belangrijke daarvan is de rekenkamer – een onafhankelijk controlerend orgaan in dienst van de raad.

Verplichting

Sinds 1 januari 2006 is iedere gemeente verplicht een rekenkamerfunctie te hebben. Een gemeenteraad kan kiezen voor een rekenkamer volgens de wet (een lokale rekenkamer), of voor een rekenkamerfunctie (doorgaans een rekenkamercommissie). Tussen beide vormen bestaat een aantal verschillen. Zo is de zittingsduur van de leden voor een lokale rekenkamer (zes jaar) bij wet vastgelegd en zijn de bevoegdheden voor het verkrijgen van informatie opgetekend. Een ander belangrijk en in het oog lopend verschil is dat een lokale rekenkamer alleen uit externe leden bestaat, raadsleden mogen er geen zitting in nemen. Bij een rekenkamercommissie wordt doorgaans gekozen voor een gemengde vorm, dat wil zeggen, een commissie bestaande uit zowel raadsleden als externe leden. Als het grote voordeel van deze vorm wordt het directe contact met de raad genoemd.

Positie van rekenkamer in gemeente

De lokale rekenkamer kijkt ongevraagd mee 'in de keuken'. Dat is voor de gemeente even wennen en leidt soms tot enige reserve ten aanzien van de rekenkamer. Deze terughoudendheid kan tot gevolg hebben dat niet alle informatie wordt aangeleverd of dat medewerking minimaal is. Het is derhalve van belang het

gesprek tussen gemeentebestuur en rekenkamer open te voeren. Meer inzicht in en bekendheid met het rekenkamerwerk kan bevorderen dat het onderzoek en de resultaten ervan serieus worden genomen. Onderzoek wordt dan niet 'voor niets' gedaan.

Van rekenkamercommissie naar rekenkamer

De rekenkamercommissie Gouda is sinds februari 2007 formeel een rekenkamer geworden. Een belangrijke reden voor deze omvorming is de grotere onafhankelijkheid die een rekenkamer conform de wet biedt. In het verleden heeft de rekenkamercommissie Gouda onderzoek uitgevoerd waarbij één van de rekenkamercommissieraadsleden vanwege het onderzoeksonderwerp last had kunnen krijgen van conflicterende belangen. Bij de keuze tot omvorming werd ook het voordeel gezien van de in de wet vastgelegde bevoegdheden tot het vergaren van informatie voor onderzoek bij derden.

Werkwijze rekenkamer

Rekenkameronderzoek richt zich doorgaans op de rechtmatigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van beleid en uitgaven. Het belang van doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek spreekt voor zich: er dient na onderzoek duidelijkheid te bestaan over de doelen die de gemeente zich heeft gesteld, welke daarvan zijn gehaald en voor hoeveel geld. Voor onderzoek naar de rechtmatigheid kan mede worden gesteund op onderzoek van de accountant. Teneinde een idee te kunnen geven van de werkwijze van een rekenkamer wordt hierna kort uiteengezet op welke wijze een onderzoek in Gouda verloopt.

Vaststellen onderzoeksagenda

Onderzoeksonderwerpen kunnen in principe door alle belanghebbenden worden aangedragen, dus door publiek, ambtelijke organisatie en/of raad. Uiteraard kan de rekenkamer(commissie)

zelf ook onderwerpen bedenken die hij onderzocht wil zien. Vaststaat dat de rekenkamer(commissie) zelf de onderzoeksagenda bepaalt. Dit is nadrukkelijk zo bepaald in een Koninklijk Besluit van 10 mei 2005 welke betrekking heeft op de Verordening van de gemeente Lelystad. Op 27 juni 2007 is door de Raad van State wederom uitspraak gedaan over de Verordening van de gemeente Oirschot. Met deze uitspraak wordt de inhoud van het eerder genomen Koninklijk Besluit onderstreept.

Onderwerpselectie

Onderwerpselectie kan op diverse manieren plaatshebben. In Gouda worden selectiecriteria gehanteerd in navolging van de opzet van het Handboek NVRR van de Nederlandse Vereniging van Rekenkamers en Rekenkamercommissies. Deze lijst was opgenomen in de Verordening en nu, sinds de Rekenkamer is opgericht, in het handboek Onderzoek.

Vooronderzoek

Nadat een geschikt onderwerp is geselecteerd wordt een eerste vooronderzoek uitgevoerd. Bekeken wordt of het onderwerp inderdaad voldoet aan de criteria en of er niet inmiddels al onderzoeken zijn uitgezet of staan gepland op hetzelfde onderwerp met eenzelfde vraagstelling.

Onderzoeksuitvoering

Vervolgens wordt een onderzoeksopzet geschreven – deze wordt ter informatie verstuurd aan de raad en de ambtelijke organisatie. Gelijktijdig wordt de gemeente verzocht een ambtelijk contactpersoon te benoemen die het onderzoek intern kan begeleiden.

Gezien de geringe onderzoekscapaciteit van de rekenkamer Gouda worden grotere onderzoeken doorgaans uitbesteed. Op basis van databanken van onder andere de NVRR, de lokale rekenkamer, de Algemene Rekenkamer, en kennis uit de netwerken, wordt een selectie gemaakt van mogelijk geschikte onderzoeksbureaus. Na keuze en opdrachtverstrekking wordt gestart met het feitenonderzoek ten behoeve van de Nota van Bevindingen (NvB).

Na ambtelijke verificatie van de NvB (check op feiten), wordt de Nota van Conclusies en Aanbevelingen (NCA) geschreven. Deze wordt voor bestuurlijke wederhoor voorgelegd aan het college van burgemeester en wethouders. Deze reactie wordt toegevoegd aan het eindrapport en dan vindt publicatie en presentatie aan de raad plaats. Het rapport is dan formeel openbaar.

Ruwweg één jaar na publicatie van het rapport vindt in Gouda een zogenaamd ‘follow-up controle’ plaats. Centraal punt van aandacht daarbij is aan de hand van een kort onderzoek bezien of, en zo ja wat, er met de aanbevelingen uit het oorspronkelijke onderzoek is gedaan. Dergelijk onderzoek behoort niet strikt tot de taken van een rekenkamer, een raad wordt er in feite mee gefaciliteerd.

Ambtelijk secretariaat

Lokale rekenkamers professionaliseren. Steeds vaker beschikken

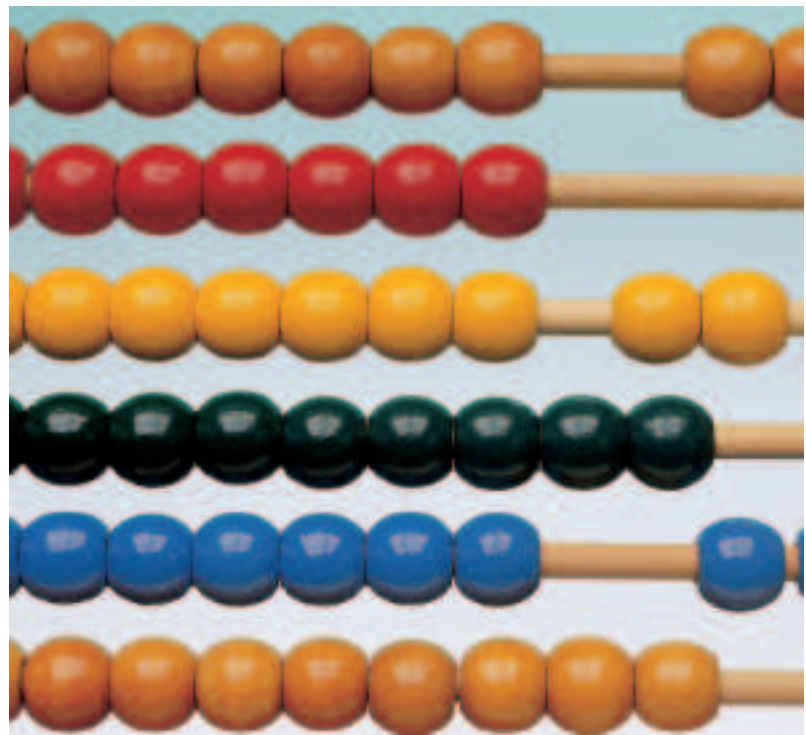
zij over een ambtelijk secretariaat, onder meer bestaand uit een secretaresse en ambtelijk secretaris/onderzoeker. Dit secretariaat faciliteert de rekenkamer door het voorbereiden van vergaderingen, het schrijven van de onderzoeksopzet, het verzamelen van relevante informatie, het doen van dossieronderzoek en eventueel het afnemen van interviews.

Dilemma's/discussiepunten in 'rekenkamerland'

Zoals al enigszins blijkt uit hetgeen hiervoor is beschreven, zijn betrokkenen in 'rekenkamerland' het niet per definitie eens over de 'juiste' werkwijze. Een drietal discussiepunten wordt in deze tekst nader toegelicht.

1. Vaststellen onderzoeksagenda

De lokale rekenkamer(commissie) kiest (conform de wet) zijn onderzoeksonderwerpen zelf en staat dus meer op afstand. Het



kost de raad wel eens moeite dit te accepteren. Uiteraard kan de rekenkamer zich daarbij laten informeren door raad, gemeente en burgers.

2. Bestuurlijke hoor- en wederhoor

Het is gebruikelijk om, in navolging van de werkwijze van de Algemene Rekenkamer, de Nota van Bevindingen (na ambtelijke verificatie) en de Nota van Conclusies en Aanbevelingen voor commentaar voor te leggen aan het college van burgemeester en wethouders alvorens het gehele rapport aan te bieden aan de raad.

De bestuurlijke reactie wordt dan toegevoegd aan het definitieve rapport en kan worden voorgelegd aan de raad. Een groot voordeel van deze werkwijze is dat de reactie van het college dan al in een vroeg stadium bekend is en mogelijke fouten worden verbeterd (werkwijze in Gouda).

Daartegenover wordt ook bij dit discussiepunt aangevoerd dat rekenkamers nadrukkelijk ten dienste van de raad staan. Het wordt dan belangrijker gevonden dat er direct aan de raad wordt gerapporteerd. Vervolgens kan de raad zelf bepalen welke actie zij wil ondernemen. Het is dan aan de raad om het college te bevragen op standpunten en zienswijze.

3. Vergoedingen rekenkamerleden

Ten aanzien van de vergoeding van rekenkamerleden is er een grote diversiteit in het land. Gemiddeld was er in 2006 € 1,23 per inwoner beschikbaar.¹ Maar dit is, zeker voor kleinere gemeenten, niet altijd genoeg om gedegen onderzoek te doen. Grootstedelijke rekenkamers daarentegen hebben meerdere onderzoekers in dienst.

Het is ons inziens opmerkelijk dat een dergelijke democratische controle op een min of meer vrijblijvende wijze kan worden ingericht. Wat zal dan het effect zijn? De NVRR doet momenteel onderzoek naar de verschillen en gaat hierover in gesprek met het ministerie van BZK.

Daarnaast verschilt ook de onkostenvergoeding van rekenkamerleden. In sommige gevallen wordt men betaald naar het totaal aantal bestede uren (inclusief vergaderingen, et cetera) en in andere gevallen wordt alleen de onderzoekstijd of de vergadertijd uitbetaald.

Onderzoeken in Gouda

Inmiddels zijn in Gouda de volgende onderzoeken gepubliceerd:



Boudien Glashouwer is sinds februari 2004 voorzitter van de lokale rekenkamer (commissie) van de gemeente Gouda. Dit is een nevenfunctie. Zij was werkzaam als auditor bij de gemeente Amsterdam, vervolgens als projectleider onderzoek bij de Algemene Rekenkamer. Momenteel werkt zij bij Het Expertise Centrum, consultants voor ICT en bestuur in de publieke sector (b.glashouwer@hec.nl).

Hester van Beelen is sinds 1 juli 2006 ambtelijk secretaris van de lokale rekenkamer (commissie) van de gemeente Gouda. Daarvoor was zij lange tijd als onderzoeker-adviseur verbonden aan het Instituut voor Veiligheids- en Crisismanagement (COT) te Den Haag (hester.vanbeelen-bergsma@gouda.nl).

2005: Werk aan de winkel

Onderzoek naar de invoering van de nieuwe Wet Werk en Bijstand. Ondanks een forse investering stroomde slechts een zeer beperkt aantal bijstandsccliënten uit de bijstand naar een reguliere baan. Inmiddels is begin 2007 uit vervolgonderzoek gebleken dat het gemeentebestuur de aanbevelingen uit het rapport ter harte heeft genomen.

2006: Gouda correspondeert

Onderzoek naar de behandeling van brieven door de gemeente Gouda. De gemeente bleek geen totaaloverzicht over het verloop van de briefbehandeling te hebben. Een snellere reactie naar de burgers bleek gewenst. Inmiddels is een nieuw documentair systeem in gebruik genomen. Eind 2007 zal vervolgonderzoek naar de resultaten plaatsvinden.

Momenteel zijn de volgende onderwerpen in onderzoek:

Publicatie 2007

Onderzoek naar de effectiviteit van het subsidiebeleid van de gemeente Gouda.

Publicatie 2008

Onderzoek naar de regierol van de gemeente Gouda op verzelfstandigde organisaties.

Tot slot

De rekenkamerfunctie in Gouda is in eerste instantie als rekenkamercommissie gestart met vier externe leden en drie raadsleden. De afgelopen termijn van drie jaar is binnen de raad zoveel vertrouwen ontstaan dat een meer op afstand plaatsnemen van de rekenkamer mogelijk bleek.

Tijdens de pioniersfase werd duidelijk dat een goede communicatie met de raad de effectiviteit van het onderzoek ten goede komt. En daar gaat, naast het onderzoek, tijd in zitten. Voor een goede taakuitoefening is het essentieel dat de rekenkamer weet wat er binnen de gemeente en bij de burger leeft.

Ook werd duidelijk dat het van het grootste belang is om bij uitbesteding van onderzoek strak te monitoren op vraagstelling, kader en beantwoording van de onderzoeksvragen. Het is de onderzoeksbureaus blijkbaar niet altijd onmiddellijk duidelijk welk product van hen wordt verwacht.

Al met al: in Gouda zijn wij op stoom. En het is nog leuk om te doen ook. Het team is versterkt tot vijf man en vrouw. Alle zittende externe leden hebben bijgetekend voor zes jaar. □

Voor meer informatie:

www.gouda.nl

www.nvrr.nl

www.delokalerekenkamer.nl

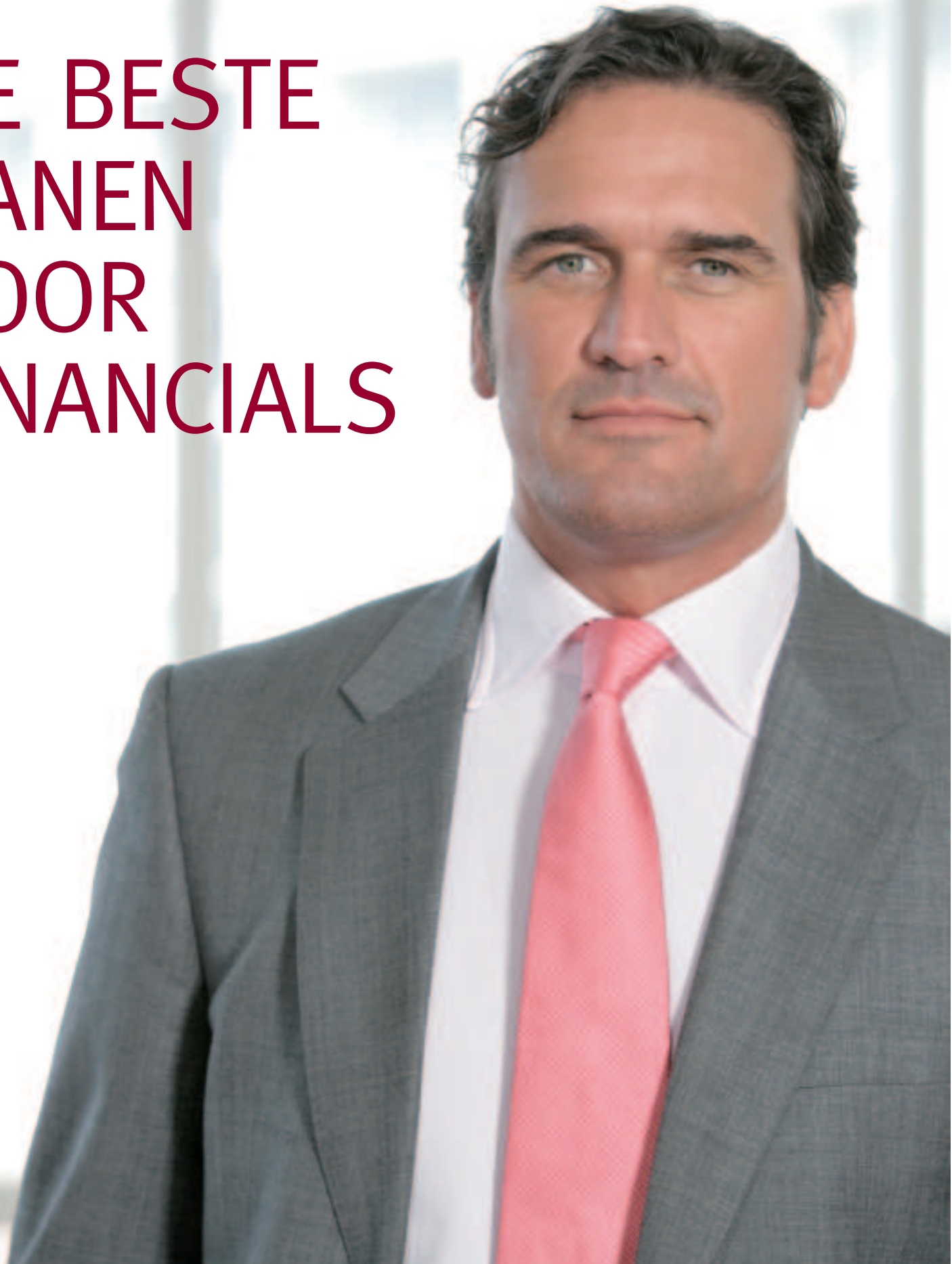
www.rekenkamer.nl

www.actieprogramma.nl

Noot:

1. Rekenkamermonitor van 19 sept. 2006, www.delokalerekenkamer.nl

DE BESTE BANEN VOOR FINANCIALS



ROBERT HALF - JE CARRIÈRE LANG

WWW.ROBERTHALF.NL



Robert Half®

De Governance Environment van de toezichthouder

Over de good governance-aspecten sturing, beheersing, verantwoorden en toezicht is al veel geschreven, ook in dit themanummer. In deze bijdrage een andere kijk op toezicht waarmee toezicht effectiever kan worden ingevuld.

Toezicht heeft niet alleen een externe oriëntatie waarbij het gaat om het afleggen van verantwoording naar derden, maar juist veel meer een interne oriëntatie. De toezichthouder heeft een toetsende en controlerende rol waar het gaat om de continuïteit van de organisatie. Wij vestigen daarmee aandacht op wat het centrale vraagstuk van toezichthouden zou moeten zijn: het in control zijn van de organisatie.

Drs. R. de Heus EMIA RO en drs. F. Arts RA

Goed bestuur kan versterkt worden met een betere toezichtsfunctie. In dit artikel nemen we u mee in onze gedachtegang en stellingname. In de laatste paragraaf bieden wij aanknopingspunten voor toezichthouders; geen kant en klare receptuur, maar wel ideeën om mogelijk een stap verder te komen.

Doelen en aandachtsgebieden van toezicht

Afhankelijk van wie we als stakeholder beschouwen, kent toezicht verschillende doelstellingen. Aandeelhouders willen zekerheid krijgen over de bedrijfscontinuïteit en perspectief omtrent winst en dividenduitkering; de maatschappij stelt eisen ten aanzien van het verantwoord ondernemen en (bij overheidsorganisaties) een rechtmatige en efficiënte inzet van publieke middelen; medewerkers van de organisatie zelf willen natuurlijk dat hun baan behouden blijft. Toezicht heeft een toetsende en zonodig corrigerende functie ten aanzien van deze eisen.

In de literatuur worden verschillende definities gegeven aan het begrip 'Toezicht'. In de kern gaat het in de meeste definities om *het verzamelen van informatie over de vraag of een handeling vol doet aan de daaraan gestelde eisen, het zich daarna vormen van een oordeel daarover en het eventueel naar aanleiding daarvan interveniëren.*

Toezicht lijkt daarmee in hoofdzaak gestoeld op de invalshoek van *naleving*. Het is echter maar zeer de vraag of het vaststellen dat voldaan wordt aan allerlei regels, beleidsuitgangspunten, wetge-

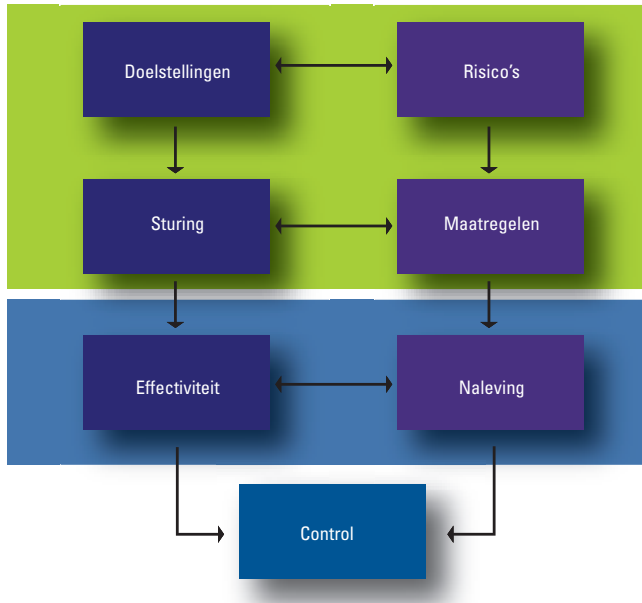
ving en dergelijke hetzelfde is als het vaststellen dat de doelstellingen van de organisatie worden gerealiseerd en de continuïteit op de lange termijn is gewaarborgd. Wij denken van niet.

Wanneer de toezichthouders, in casu de RvC en RvT, hun toezicht hoofdzakelijk vanuit deze meer ééndimensionale nalevingsoptiek uitoefenen, geeft toezicht nog geen garantie dat de onderneming 'in control' is. De scope van toezicht lijkt daarmee in de praktijk smaller te zijn dan wat stakeholders zelf voor ogen hebben.

De toezichthouder zou naast nalevingsaspecten, financiële rapportages en kengetallen ook nadrukkelijk dienen te kijken naar de *effectiviteit* van de sturingsprocessen in de organisatie en de wijze waarop risicomanagement vorm krijgt. Dit managen van risico's mag zeker niet worden verwaarloosd want dan kan het goed fout gaan. Een voorbeeld.

Het ongeluk met het ruimteveer Challenger in 1986, waarbij 73 seconden na lancering het ruimteveer in de lucht explodeerde, was te wijten aan een technisch mankement waarbij één van de afsluitingen speling vertoonde en brandstof op een verkeerde plaats tot ontbranding kwam. Na grondig onderzoek en het horen van vele deskundigen en betrokkenen, bleek echter dat dit euvel al vóór de start bekend was en door twaalf technici gemeld was bij het management met het dringende advies de lancering af te breken. Het management wilde het tijdschema van de lancering niet frustreren en negeerde deze expertrapportages.

Adequaat toezicht veronderstelt dus een integrale benadering waarbij zowel de realisatie van doelstellingen als het beheersen van risico's (inclusief naleving) in de schijnwerpers staat. Een en ander kan worden geïllustreerd met het volgende 'controlraamwerk' (zie *figuur 1*).



Figuur 1. Het controlraamwerk

Uitgangspunt voor dit raamwerk is dat de organisatie pas in control is wanneer ze enerzijds voldoende aandacht schenkt aan het identificeren van risico's en het treffen van adequate beheersmaatregelen (compliance/naleving). Anderzijds dient noodzakelijkerwijs aandacht geschonken te worden aan sturing op ambities en doelstellingen van de organisatie (effectiviteit). Het blauw gemarkeerde deel geeft het primaire aandachtsgebied voor de toezichthouder weer. Deze wil weten hoe het staat met de naleving én de realisatie van doelstellingen.

Governance Environment® (GE)

Traditioneel richt het toezicht zich met name op financiële parameters met als belangrijkste bron de jaarrekening. In Nederland is met de aanbevelingen van de Commissie Peters en later de Code Tabaksblat de scope van het toezicht verbreed. Zo is daarvoor ook aandacht gevestigd op het interne risicobeheersings- en controlesysteem van de onderneming. Het werkingsgebied van deze code en richtlijnen is echter beperkt tot beursgenoteerde ondernemingen. Momenteel is in Nederland een tendens waarneembaar waarbij ook codes voor andere organisaties en branches worden ontwikkeld.¹

De opzet en systematiek van het toezicht wordt in zijn algemeenheid gebaseerd op een instrumentele benadering. Omdat handhaving voorop staat, beperken voorschriften en codes zich doorgaans tot (kwantitatief) meetbare en formaliseerbare (omschrijf-bare) onderwerpen.

Met deze formele en instrumentele benadering is op zich niets mis, maar zo'n benadering dekt niet de hele lading. Het is name-

lijk maar zeer de vraag of de melding dat een organisatie zich geheel geconformeerd heeft aan een zekere gedragscode of verplichting, garanties geeft voor de effectiviteit of levensvatbaarheid van die organisatie. Evenmin kan verwacht worden dat de werkelijkheid van een onderneming in al zijn facetten, zich laat vangen in een beperkt aantal overzichten en tabellen die aan de toezichthouder worden voorgelegd.

Effectief toezicht vraagt om meer dan dat! Wij durven de stelling aan dat de wijze waarop toezicht in zijn algemeenheid vorm krijgt, versterkt kan worden door ook andere factoren onder de aandacht van de toezichthouder te brengen. We introduceren daarmee een nieuw raamwerk voor toezicht: de *Governance Environment*.

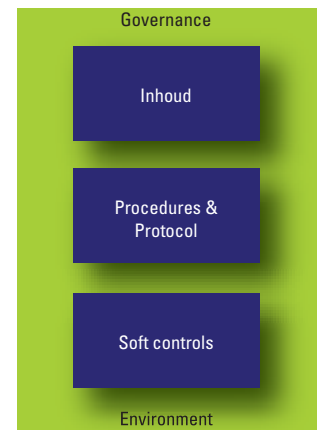
De Governance Environment (GE) bestaat uit een drietal componenten, te weten: *inhoudelijke aspecten* van toezicht, *protocollaire aspecten* van toezicht en de *zachte aspecten* (soft controls) (zie *figuur 2*). De Governance Environment vormt daarmee de basis waarop het geheel van stuur- en toezichtactiviteiten plaatsvinden.

Bij de *inhoudelijke aspecten* gaat het om de informatie(-bronnen) die toezichthouders gebruiken zoals jaarrekening, management rapportages, de management letter, et cetera. Bij de *protocollaire aspecten* draait het om het geheel van taken en verantwoordelijkheden van toezichthouders, bestuurders en management, regels en voorschriften, codes, et cetera. De protocollaire aspecten bepalen in hoge mate de wijze waarop het 'spel' van governance en toezicht gespeeld wordt of gespeeld zou moeten worden. Vanzelfsprekend is de inhoud en het protocol van toezicht verschillend voor de diverse branches in Nederland. Bij het derde aspect van de GE draait het om de *randvoorwaarden* en condities die een relatie hebben met het persoonlijke functioneren van medewerkers in de organisatie. Bij dit aspect van de GE gaat het om twee vragen: welke randvoorwaarden en condities zijn van belang om doelstellingen te realiseren? En hoe stuurt het management en zien toezichthouders toe op deze randvoorwaarden en condities?

Wanneer het bewustzijn van de toezichthouder voor het belang van deze randvoorwaarden en condities (in het vervolg van dit artikel als *variabelen* aangeduid) vergroot kan worden, kan toezicht aan effectiviteit winnen. We willen hier in het navolgende wat verder op inzoomen.

Karakteristiek van de variabelen

Allereerst gaat het hierbij om sociologische en psychologische



Figuur 2. Governance Environment

variabelen (ook wel soft controls genoemd). Denk hierbij bijvoorbeeld aan persoonlijke overtuigingen, visies, drijfveren, vertrouwen, normen en waarden van mensen.

Deze variabelen zelf zijn feitelijk onzichtbaar, zo kun je niet zien welke normen of waarden iemand heeft; het gedrag dat daarmee samenhangt is doorgaans wel goed waarneembaar. Aan het gedrag kan je dan iets aflezen over normen en waarden. De term *soft* of *zacht* wordt veelal geassocieerd met deze minder zichtbare en ogenschijnlijk minder goed beïnvloedbare zaken.

Het ligt voor de hand om onderscheid te maken tussen de zachte variabelen (soft) enerzijds en de wijze waarop het management daar *sturing* (control) aan geeft anderzijds. In die zin geeft dit onderscheid ook een verklaring voor de term soft controls. Een voorbeeld.

Vertrouwen (= variabele) wordt meer en meer gezien als één van de meest cruciale voorwaarden voor het adequaat functioneren van de organisatie. Vertrouwen kan worden gestuurd en beheerst door bijvoorbeeld te sturen op transparantie in besluitvorming, betrouwbare en consistente rapportages, integer voorbeeldgedrag, et cetera (controls).

In dit artikel geven we niet een uitgebreid exposé over allerlei opvattingen en/of theorieën over soft controls. Wel kunnen bij wijze van voorbeelden iets aangeven over het belang hiervan. Een voorbeeld.

Enron beschikte over diverse gedragscodes (protocol) voor haar medewerkers en kende een uitgebreide financiële verantwoording (inhoud). En hoewel deze verantwoording materiële onjuistheden aangaf, lag de oorzaak voor het uiteindelijke failliet van Enron zeer waarschijnlijk ook in een derde component, namelijk het voorbeeldgedrag van de bestuurders. Het is daarbij verdedigbaar te veronderstellen dat juist deze attitude ten grondslag lag aan het niet naleven van de protocollen en totstandkoming van een onjuiste verantwoording.



Rob de Heus (rechts) is werkzaam als consultant bij CIAD bv en Ferenc Arts als directielid bij CIAD bv in Culemborg (www.CIAD.nl).

Soft en hard controls: communicerende vaten

Genoemde variabelen vormen de basis voor het adequaat functioneren van organisaties. Het is heel goed voorstelbaar dat de aanwezigheid van adequate soft controls de noodzakelijkheid van hard controls vermindert. In die lijn kan je ook stellen dat zonder soft controls extra veel harde maatregelen noodzakelijk om de zaak toch in het gareel te houden. Een voorbeeld.

De landmacht moest in de jaren dat dienstplicht nog van kracht was in Nederland, gebruikmaken van een uitgebreide set van hard controls. Denk hierbij onder andere aan vergaande sancties, met bijvoorbeeld celstraf voor het eigen personeel. Door de dienstplicht kon immers niet gesteund worden op een sterke of vrijwillige loyaliteit, motivatie of gedrevenheid van militairen en moest gewenst gedrag op een andere manier worden afgedwongen.

Soft controls gaan verder

De karakteristieken van deze zachte variabelen impliceren voor management en toezichthouders een andere vorm van sturing en monitoring. De aanwezigheid van visie, innovatievermogen, motivatie en dergelijke, laat zich niet gemakkelijk uitdrukken in getallen en/of rapportages. Evenmin ligt het voor de hand om bij deze zaken toezicht te baseren op een meer instrumentele benadering, zoals vanuit de optiek van compliance gebruikelijk is. We zijn er dus niet met alleen het opstellen van een nieuwe gedragscode voor soft controls. Een voorbeeld.

Een organisatie die 'integriteit' hoog in het vaandel heeft staan, besluit, mede op verzoek van de RvC, tot het opstellen van een gedragscode integriteit. De code wordt opgesteld en tijdens een feestelijke bijeenkomst aan het personeel uitgereikt. Zowel het management als de toezichthouders zijn tevreden. Er is nu immers een gedragscode die duidelijk maakt wat wel en wat niet door de beugel kan. Integriteit is geborgd!

De vraag is echter wat deze gedragscode teweegbrengt? Te verwachten is dat er nu duidelijkheid bestaat over wat integriteit betekent en wat de relatie is tot het handelen van de medewerkers in de organisatie (inhoud). Daarnaast geeft de code duidelijkheid over de spelregels (protocol/procedure). Mogelijk dat de code ook het gedrag van medewerkers beïnvloedt, zeker wanneer er sociale controle is of andere vormen van toezicht.

Wat nu, op de momenten dat er geen toezicht of controle is? Zou de medewerker zich dan ook integer gedragen?

Het is maar zeer de vraag of het uitvaardigen van een code alleen, ook de opvattingen en/of overtuigingen van de medewerkers heeft veranderd. Als dát gebeurd zou zijn, zou integer handelen van medewerkers kunnen worden verwacht, ook in situaties waarbij geen toezicht of controle plaatsvindt. En daar ging het toch om?

Hoe gaan we dit doen?

De contouren van de Governance Environment zijn in het voorgaande bepaald. Deze Governance Environment komt voort uit

onze stellingname dat de toezichthouder meer oog zou moeten hebben voor de effectiviteit en daarmee de kwaliteit van de sturing en beheersing van processen. Als deze effectiviteit voor toezichthouders ook meer dan voorheen een aandachtsgebied gaat vormen, volstaat een meer traditionele wijze van toezicht niet langer. Toezichthouders zouden dan ook moeten weten hoe het is gesteld met soft controls die een belangrijke basis vormen voor het succes van de organisatie. De vraag is nu hoe management en toezichthouders hier zicht op krijgen.

Wij zien daarbij twee uitdagingen voor toezichthouders:

1. zicht krijgen op de ambities en doelstellingen van de organisatie, waarmee tegelijkertijd een idee kan worden gevormd over de gewenste soft controls in de organisatie;
2. het kunnen beoordelen van de Governance Environment en in het bijzonder de rol van de soft controls daarbij.

Van grenzen en cijfers naar meer vertrouwen en betrokkenheid

In *TPC, tijdschrift voor public governance, audit & control* stelt Van Rijn een soortgelijk vraagstuk aan de orde. Van Rijn (TPC; april 2007) betoogt in zijn artikel dat veel van de huidige controlbenaderingen gebaseerd zijn op een 'low-trust' basis. Hij pleit daarbij voor een omslag van geïnstitutionaliseerd wantrouwen naar verdiend vertrouwen. Van Rijn legt de link naar de *4 levers of control* ('hefbomen' van sturing en beheersing) van Simons en stelt daarbij dat meer ruimte gegeven moet worden aan positief geformuleerde en toekomstgerichte beliefs systems (wat streven we na?) en interactive control systems (communicatie over strategie), in plaats van te blijven steken op het niveau van diagnostic control (wat gaat er mis/goed?) en boundary systems (wat mag bij ons wel en niet?). Op deze laatstgenoemde niveaus overheerst het denken in termen van rapportages, indicatoren en strikte beheersingsmaatregelen. Hij voegt daaraan toe dat de politiek ook helder moet krijgen dat zij uit moet gaan van het leven met onzekerheid in plaats van het creëren van onzekerheid. Daarmee natuurlijk ook doelend op het terugdringen van wet- en regelgeving, regeldruk en controlezucht. Alhoewel zijn betoog zich toespitst op de overheid, zien wij veel parallellen met onze gedachtegang.

Ad 1. Gewenste soft controls? Wat willen we?

Het is zeer gewenst dat in alle lagen van de organisatie helder voor ogen staat wat de ambities en doelstellingen (beliefs systems) van de organisatie zijn en, waar de organisatie *voor gaat*. Waar zijn we sterk in? Wat beogen wij? Willen we ons onderscheiden door een kennisvoorsprong (innovatiekracht)? Of juist door heel efficiënt te werken (consciëntieus)? Met deze simpele voorbeelden, wordt ook al een idee gegeven over attitude en instelling van medewerkers. Natuurlijk gaat het in de praktijk allemaal veel verder. Kern is dat door het benoemen van doelstellingen en kernwaarden van de organisatie meer aanknopingspunten ontstaan voor sturing, beheersing én toezicht.

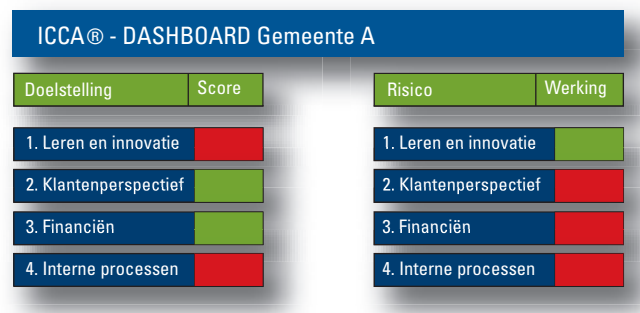
Ook van toezichthouders, bestuurders, commissarissen, mag worden verwacht dat zij helder voor ogen hebben hoe het staat met de *conditie* van de organisatie. En dan niet alleen in termen van financiële parameters, maar ook in de zin van de zachte aspecten van de bedrijfsvoering.

Ad 2. Beoordelen van Governance Environment (GE)

We beperken ons hier even tot het nieuwe element daarin, het beoordelen van soft controls als onderdeel van de GE. Als eerste moeten we daarbij stellen dat er geen simpele receptuur bestaat. Een veel gebruikte methodiek om soft controls te beoordelen is die van Control Self Assessment (CSA). Toezichthouders zouden op de hoogte moeten zijn van de uitkomsten van CSA-workshops om zo meer gevoel te krijgen bij wat er speelt in de organisatie. Bij deze CSA-technieken wordt in een interactieve setting (workshop) met medewerkers en leiding van de organisatie een beoordeling gegeven van de kwaliteit van de soft controls. De workshops staan onder leiding van een facilitator. Kern is echter dat de deelnemers aan de workshop *zélf* een oordeel geven. Communicatie met betrokkenen staat hierbij voorop. In contact met betrokkenen ontstaat een beter zicht op wat er binnen de organisatie omgaat. Zie hier ook de relatie met de *interactive control systems* zoals ook Van Rijn aanhaalt. Alhoewel subjectiviteit hierbij altijd een rol blijft spelen, hebben CSA-workshops al vele malen hun toegevoegde waarde bewezen.

Periodieke Analyse Governance Control

Het is ook denkbaar dat toezichthouders zich op een andere manier laten informeren over de kwaliteit van sturing en beheersing. Wij denken dan aan het periodiek uitvoeren van een krachtige analyse van de bedrijfsvoering door een audit committee of een onafhankelijke derde, die gebaseerd is op het eerder in dit artikel geplaatste denkraam. Deze analyse gaat uit van de vraag 'is de organisatie in control?'. Uitgaande van de ambities en doelstellingen in combinatie met de risico's worden sterke en zwakke punten in de sturing en beheersing en toezicht van de organisatie geïnventariseerd en geanalyseerd. Dit mondt uit in een rapportage (dashboard) waarin de kwaliteit van de control bedrijfsvoering (hard en zacht) inzichtelijk wordt gemaakt (zie *figuur 3*). *Figuur 4* geeft een vereenvoudigd en fictief voorbeeld van een



Figuur 3. Voorbeeld dashboard gemeente A: in deze ingeklapte variant wordt met de kleuren rood en groen aangegeven of sturing op doelstellingen (linkerzijde) en beheersing van risico's (rechterzijde) op orde zijn

dashboard van een gemeentelijke overheidsorganisatie. Het voorbeeld illustreert dat doelstellingen en risico's altijd in relatie tot elkaar beoordeeld moeten worden voordat een uitspraak gedaan kan worden of de organisatie in control is.

Tot slot

Met dit artikel hopen wij bij te kunnen dragen aan de discussie over de versterking van de toezichtsfunctie in Nederland. Valkuil daarbij is om regelgeving en voorschriften uit te breiden, terwijl dat juist niet de bedoeling is. Toezicht kan juist aan kracht winnen wanneer toezichthouders andere invalshoeken en bronnen hanteren om inhoud te geven aan hun verantwoordelijkheden. □

Voor reacties en opmerkingen over dit artikel staan wij vanzelfsprekend open! Rob de Heus: rdheus@ciad.nl en Ferenc Arts: farts@ciad.nl.

Conclusie

In dit artikel betogen de auteurs dat de toezichtfunctie, als component van good governance, nog vaak tekortschiet. Het versterken van de toezichtsfunctie kan vorm krijgen wanneer toezicht wordt gebaseerd op een gedegen Governance Environment. Deze Governance Environment bestaat uit een drietal componenten: inhoudelijke aspecten van toezicht, protocollaire aspecten en soft controls

Noot

1. Vergelijk bijvoorbeeld de Governance Code VBE (MBO sector) en/of de Kaderregeling AO/IC voor de zorgsector.

ICCA ® - DASHBOARD Voorbeeld Gemeentelijke Overheid

Doelstelling	Kritische Succesfactor	Prestatie indicator	Score	Risico	Maatregel	Werking	Opmerking
1. Leren en innovatie							
1.1 Anticiperen op nieuwe wetgeving	Tijdigheid (consequenties in beeld krijgen)	Uiterlijk 6 maanden voor invoering wordt projectorganisatie opgestart		Gemeente is niet op tijd gereed om wetgeving uit te voeren; crisismanagement overheerst	Belast één of meerdere medewerkers met de opdracht om vooruit te kijken Werk samen met VNG, en/of ander gemeentes om tijdig signalen op te pakken		Diverse medewerkers doen dit al; echter nog niet gestructureerd; toevalsfactor Er bestaan al diverse samenwerkingsverbanden, via platforms, commissies, et cetera
2. Klantenperspectief							
2.1 Tijdige afhandeling van bezwaarschriften (WOZ)	Doorlooptijd/Snelheid	afhandeling binnen 6 weken	5	Nieuwe wetgeving, nu jaarlijks WOZ-beschikking, piekbelasting en termijnoverschrijding dreigt	Uitbreiding capaciteit met tijdelijke krachten Afhandeling werkvoorraad d.m.v. bulkverwerking		Geen proactieve personeelsplanning voor piekbelasting Werkwijze wordt correct toegepast en ondersteund door systeem
3. Financiën							
3.1 Terugdringen begrotingstekort	Vergroting efficiëntie	Eigen vermogen van de gemeente blijft minimaal gelijk	99%	Budgethouders houden zich niet aan budgettaire kade	Aanspreekcultuur versterken op basis van financiële rapportages		De financiële managementrapportages kunnen verbeterd worden in detaillering en frequentie. Daarnaast ook de wijze waarop MT daar mee omgaat
				Projectuitgaven lopen uit de pas	Programmabegroting beter aansluiten op productvergroting		De sterke focus op programmabegroting los van de productramingen
4. Interne processen							
4.1 Versterking dienstverlening	Dienstverlenende attitude medewerkers	Klant (burger) tevredenheid via enquête	<6	Veranderbereidheid medewerkers is beperkt	Werving en selectie / nieuwe elan Training en cursussen		Nog geen formatieve ruimte Eerste resultaten zijn zichtbaar

Figuur 4. Voorbeeld dashboard gemeente A: 'opengeklapt'. In deze weergave kan ingezoomd worden op de onderdelen van sturing en beheersing, waarmee een genuanceerd en onderbouwd beeld ontstaat van het eindoordeel

Zie jij de eenvoud achter complexe opdrachten?

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

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

Auditors en senior auditors

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

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

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

AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY





Congres Amsterdam: **groot succes!**

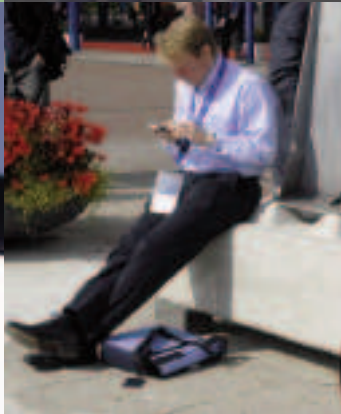




Behaalde successen

- Grootste deelnemersaantal voor een conferentie buiten USA ever.
- Grootste aantal sprekers/panellists ever (ook binnen de USA-conferenties).
- Goed financieel resultaat voor IIA Nederland.
- Twee nieuwe (succesvolle) tracks: Wider Business View & Sustainability.
- Voor de eerste keer een volwaardige track waarin Educators and Practitioners elkaar troffen.

IIA dankt alle vrijwilligers!



Gezocht: Auditors.

Voor De Nieuwe Zekerheid van Cordares



Cordares beheert ruim 25 miljard euro aan vermogen en administreert de pensioenrechten van meer dan één miljoen Nederlanders. Cordares is daarmee één van de grootste pensioenbeheerders van Nederland. Werken bij Cordares is werken aan Cordares. Want door toenemende marktwerking en strengere regelgeving is er veel dynamiek en verandering in de branche. Cordares wil hierbij een leidende rol spelen en ervoor zorgen dat de voorzieningen op een hoog niveau blijven.

Cordares Risk & Audit Services zoekt regelmatig getalenteerde auditors die willen meewerken aan de invulling van de moderne Internal Audit & Risk Control functie waar ambitie, competentieontwikkeling en kennismanagement centraal staan. Bij Cordares Risk & Audit Services hebben wij oog voor de risico's van morgen maar starten wij vandaag met de beheersing ervan.

Ben jij een startende Auditor of ervaren Auditor (RA, RO of RE profiel) dan biedt Cordares je een uitdagende omgeving met uitstekende loopbaanmogelijkheden met dito arbeidsvoorwaarden. Geïnteresseerd? Voor meer informatie over de mogelijkheden kun je contact opnemen met drs. P.J. (Prem) Mancham RE RA van Cordares Risk & Audit Services. Telefoonnummer (020) 583 41 97, e-mail p.mancham@cordares.nl.

www.werkenbijcordares.nl



Cordares is specialist in pensioenbeheer, vermogensbeheer en inkomensverzekering. Cordares Vermogensbeheer B.V. is geregistreerd bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM) te Amsterdam.

Samenwerking tussen Inspectie en Auditdienst binnen het ministerie van OCW

Wat zijn de (on)mogelijkheden?

Wie herinnert zich niet de maatschappelijke commotie over de gesignaleerde onregelmatigheden in het hoger beroepsonderwijs? De onderzoeken die naar aanleiding van deze genoemde 'hbo-fraude' zijn uitgevoerd, waaronder die van de Commissie Schutte, hebben uitgewezen dat het stelsel van rekenschap, toezicht en controle een verdere aanscherping nodig heeft.

Interview en tekst: H. Eising en drs. R. de Ruiter RE RA RO CISA

Aan de andere kant bestaat ook het besef dat de overheid niet alle risico's kan en wil beheersen. In oktober 2005 bracht het kabinet een nieuwe visie op toezicht uit onder de titel 'Minder last, meer effect'. Centraal in deze vernieuwde kaderstellende visie staan meer vertrouwen in anderen dan de overheid en het aanvaarden van risico's in de samenleving. De kabinetsvisie bevat daartoe zes principes van goed toezicht. Goed toezicht is selectief, slagvaardig en samenwerkend. Het is daarnaast onafhankelijk, transparant en professioneel.

In september 2006 werkte het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) zijn visie op toezicht voor de periode 2007-2011 uit in de nota 'Toezicht in vertrouwen, vertrouwen in toezicht'. De inleiding van de nota leert ons dat de visie is gebaseerd op de natuurkundige wet van de communicerende vaten 'toezicht wordt minder intensief uitgeoefend naarmate er meer andere mechanismen zijn die de kwaliteit borgen en er meer aanwijzingen zijn dat de sector vertrouwen verdient.' Een instelling kan minder toezicht verdienen door de eigen 'governance' goed op orde te hebben. Dat wil zeggen het vermogen om zelfstandig de kwaliteit van haar functioneren te borgen en zo mogelijk nog verder te verbeteren. Maar ook het goed afleggen van verantwoording aan OCW én aan de stakeholders zodat die vanuit hun eigen belangen de instelling kunnen aanspreken. Als instellingen op deze punten steken laten vallen, stelt de visie dat OCW op verschillende manieren moet kunnen ingrijpen: 'bij voorkeur samenwerkend en overredend, maar waar nodig ook streng en straffend'. In de visie zijn voor OCW de zes principes voor goed toezicht uit de 'Kaderstellende visie op toezicht' uitgewerkt.

Redenen genoeg om te praten met René Loep, plaatsvervangend directeur Auditdienst (AD) en manager van de afdeling Rekenschap van het ministerie van OCW, over de invulling van toezicht bij het ministerie en de samenwerking van de Auditdienst met de Inspectie van het Onderwijs.

Welke uitgangspunten hanteert OCW voor het toezicht?

"De visie op toezicht bij OCW is gebaseerd op de Rijksbrede Kaderstellende Visie op Toezicht (deel I en II). Uitgangspunt hierbij is dat het toezicht vooral transparant en risicogericht is. Transparantie is gekoppeld aan de openbaarheid van toezichtbevindingen, maar zeker ook op de keuzen die de toezichthouders maken en de consequenties daarvoor voor de aard en intensiteit van het toezicht. Risicogericht om de intensiteit van het toezicht af te stemmen op de risico's in een bepaalde sector en de zwaarte van de ministeriële verantwoordelijkheid.

Toezicht bij OCW heeft vooral betrekking op de sector Onderwijs; er is dan ook een vrij grote Inspectie van het Onderwijs met zo'n vierhonderd medewerkers die toezicht houden op de kwaliteit van de onderwijsinstellingen. Er is sprake van zogenoemd 'uitvoeringstoezicht' op de kwaliteit van het onderwijs en 'nalevingstoezicht' wanneer de kwaliteit van het werk verbonden is aan normen die in regels vastliggen. Op het financiële vlak zijn er vanzelfsprekend ook regels voor het verkrijgen van de bekostiging, voor het besteden daarvan en voor het afleggen van verantwoording."

Welke rol speelt de Auditdienst in dit toezichtverhaal?

"De Auditdienst van OCW controleert de departementale jaarrekening en het gevoerde financieel beheer. De departementale



René Loep is bedrijfseconoom en registeraccountant. Hij is 49 jaar en is in diverse functies sinds 1985 werkzaam bij OCW. Als plaatsvervangend directeur van de Auditdienst van OCW is hij samen met Jeroen van Wingerde verantwoordelijk voor de wettelijke accountantscontrole bij OCW. Als manager van de afdeling

Rekenschap van de Auditdienst geeft hij leiding aan een groep van twintig auditors (waaronder vier registeraccountants) die toezicht houden op onderwijsinstellingen, richtlijnen en controleprotocollen opstellen en reviews uitvoeren. Sinds 2006 is René docent bij de Rijksacademie voor Financiën en Economie waar hij met name de Workshop Reviews verzorgt.

accountant moet in de eerste plaats kunnen vaststellen dat de verstrekte subsidies rechtmatig zijn en in de tweede plaats dat er voldoende waarborgen zijn dat de instellingen die subsidies ook volgens de regels besteden. In beide gevallen wordt in hoge mate gesteund op de werkzaamheden van andere accountants. Deze (veelal openbare, maar soms ook gemeentelijke) accountants voeren controles uit in opdracht van de besturen van de instellingen. Zij verklaren dat de bekostigingsgegevens (zoals leerling- en studentenaantallen, maar ook aantallen diploma's of promoties) juist zijn. In hun verklaringen bij de jaarrekeningen van de instellingen verklaren zij expliciet dat de subsidies volgens de regels zijn besteed.

De bekostigingsregels van OCW zijn beperkt, maar in een aantal gevallen wel gedetailleerd en complex. Daarom geeft de Auditdienst voorschriften voor de controles in de vorm van een jaarlijks controleprotocol. Dit protocol wordt in nauwe samenwerking met accountantskantoren en het NIVRA opgesteld. De Auditdienst van OCW reviewt vervolgens steekproefsgewijze de instellingsaccountants. De afgelopen jaren is de kwaliteit van de controles toegenomen en heeft nu in het algemeen een voldoende niveau bereikt."

Waar ligt voor de Auditdienst het raakvlak met de inspectie?

"Jarenlang gingen de Inspectie en de Auditdienst hun eigen weg. De Inspectie deed iedere twee of vier jaar een standaardonderzoek bij alle instellingen. En de Auditdienst reviewde de instellingsaccountants. Incidenteel voerden beide organisaties bijzondere onderzoeken uit maar slechts in een handvol gevallen deden ze dat gezamenlijk. Na een aantal onregelmatigheden die niet ondervangen zijn door het controlestelsel, bleek dat er toch een sterkere samenhang was tussen onderwijsinhoud en rechtmatigheid van de bekostiging. De onderwijspraktijk werd complexer (deeltijdstudies, meer studievormen, samenwerkingsverbanden met het bedrijfsleven en met andere onderwijsinstellingen, internationalisering, private activiteiten). De instellingsaccountant

bleek niet altijd in staat om vast te stellen dat de bekostiging juist was en de gelden rechtmatig werden besteed. En dat terwijl sommige instellingen de grenzen van regels opzochten of overschreden en de jaarrekeningen en -verslagen niet altijd voldoende inzicht gaven. Dit alles leidde tot het inzicht dat het toezicht scherper moest: risicogericht, rekening houdend met raakvlakken tussen onderwijs en financiën en met meer aandacht voor de kwaliteit van het bestuur en de interne bedrijfsvoering."

Wat is het feitelijke aangrijpingspunt voor het toezicht?

"Good governance staat centraal bij OCW. De instellingen krijgen veel vrijheid maar dan moeten ze wel hun bedrijfsvoering op orde hebben. Hoewel het onderzoek naar de kwaliteit van de governance nog verder moet worden uitgewerkt, gelden als belangrijke criteria het adequaat functioneren van de Raad van Toezicht, een goedkeurende accountantsverklaring door de instellingsaccountant en een goede verantwoording aan de stakeholders (leerlingen, ouders, personeel, et cetera). Op basis van zogenaamde themaonderzoeken, die door de Auditdienst en Inspectie gezamenlijk worden uitgevoerd, komt men tot een oordeel over de kwaliteit van de governance."

Hoe werkt het geïntegreerde toezicht?

"In 2004 is een begin gemaakt met het project Geïntegreerd Toezicht. Het project is opgezet om de bestaande toezichtfuncties voor de sector Onderwijs te bundelen. Naast de Auditdienst nemen de Inspectie van het Onderwijs en de Centrale Financiën Instellingen (de uitvoeringsorganisatie van OCW) deel aan het project. Het doel is de verschillende aspecten van toezicht zoveel als mogelijk is op elkaar af te stemmen, waardoor de toezichtlast voor de instellingen vermindert, terwijl de kwaliteit van het toezicht verbetert. Het geïntegreerde toezicht moet echter ook nadrukkelijk overbodige regels en dor hout identificeren. Regels worden daarom vooraf en achteraf getoetst. Ingrediënten bij dit geïntegreerde toezicht zijn de toepassing van single information, single audit en de al eerder besproken risicoprofielen. Binnen OCW is men bezig om een en ander te stroomlijnen opdat instellingen maar één keer hun gegevens hoeven aan te leveren en er een gezamenlijke werkplanning voor het uitvoeren van onderzoeken wordt opgesteld. Aan de hand van het risicoprofiel dat wordt ingevuld op basis van de jaarrekening (inclusief accountantsverklaring), het jaarverslag, onderwijsrendementen (zoals de CITO-scores) en ontvangen signalen (bijvoorbeeld klachten) wordt het specifieke toezichtarrangement bepaald (toezicht op maat, proportioneel toezicht). Zoals eerder is aangegeven speelt de instellingsaccountant een belangrijke rol in het controlestelsel. Hij is de belangrijkste adviseur van het instellingsbestuur en de raad van toezicht, ook bij het inrichten en verbeteren van de interne beheersing. Om die rol niet in gevaar te brengen, vraagt de externe toezichthouder de management letters van de instellingsaccountants niet standaard op. Blijkt uit het risicoprofiel dat de onderwijsinstelling het niet goed doet, dan kan de management letter wel worden, maar dan wel via het bestuur van de instelling."



Illustratie: Roel Ottow

Hoe ver gaat de samenwerking?

“Het is de bedoeling dat de financial auditors die bezig zijn met het (geïntegreerde) toezicht op termijn overstappen naar de inspectie. Binnen de dan gevormde nieuwe toezichtorganisatie worden risicoteams geformeerd die met behulp van het risicomodel bepalen waar welke onderzoeken moeten plaatsvinden. Deze onderzoeken hoeven niet per se uitgevoerd te worden door een mixed team. Afhankelijk van de vraagstelling kunnen ook alleen auditors of alleen onderwijsinspecteurs het onderzoek uitvoeren. Het werken binnen één organisatie moet het mogelijk maken dat betrokkenen leren van elkaars onderzoekstechnieken en -methoden en tot een betere afstemming van de rapportages komen. De verwachting is dat deze samenwerking tussen auditor en inspecteur tot een krachtige kwaliteitsimpuls zal leiden binnen de nieuwe toezichtorganisatie zelf maar uiteindelijk ook bij de onderwijsinstellingen. De toegevoegde waarde van de financial auditor ligt vooral op het vlak van de financiële deskundigheid, waarbij het regiem van de gedrag- en beroepsregels een goed uitgevoerd onderzoek waarborgen.

Naast de inhoudelijke aspecten krijg je natuurlijk ook nog te maken met het verschil in cultuur tussen een inspectie en een auditafdeling. Straks gaan auditors (die in het verleden bewust kozen voor een auditfunctie/-dienst) over naar een toezichtorganisatie waar de auditors in de minderheid zijn. En dat zal best een spannende stap worden.”

Hoe verloopt zo'n gezamenlijk onderzoek?

“De afgelopen tijd hebben we veel ervaring kunnen opdoen met het gezamenlijk uitvoeren van onderzoeken. Voor een bepaald onderzoek wordt een projectleider aangesteld. De projectleider kan een inspecteur zijn of een accountant. Dit is in meer of minde-

re mate afhankelijk van de vraagstelling van het onderzoek.

Natuurlijk wordt op basis van het plan van aanpak dat door beide disciplines moet worden geaccordeerd een uitgebalanceerd team samengesteld. Het onderzoek zelf hoeft niet per se geïntegreerd te worden uitgevoerd. De mogelijkheid bestaat dat de werkzaamheden parallel aan elkaar worden uitgevoerd en dat pas bij de analysefase of de rapportagefase de bevindingen samenkomen. Het rapport wordt in ieder geval wel weer door beide disciplines goedgekeurd.”

Onder welk regime valt de nieuw te vormen afdeling?

“Er bestaat een duidelijk verschil in werkwijze en opvattingen tussen auditors en inspecteurs. Auditors zijn gehouden hun bevindingen op een deugdelijke manier te onderbouwen en te komen tot een uitgebreide en toegankelijke dossiervorming. Bevindingen moeten worden afgestemd met de gecontroleerde. Al met al zal de auditor gehouden zijn aan het toepassen van heldere en strakke auditprincipes. Inspecteurs kunnen hun bevindingen wat meer aanvullen met beelden en opvattingen van derden. Op het oog hebben de inspecteurs meer vrijheidsgraden om tot oordelen te komen. Dit laat onverlet dat het te allen tijde belangrijk is dat rapporten goed onderbouwd zijn. Onderzoeken kunnen vergaande consequenties hebben voor scholen. De toezichthouder krijgt binnenkort mogelijkheden om boetes op te leggen dan wel in te grijpen. Bezie in dit verband de recente sluiting van een school in Amsterdam. In dit kader dient men zich te realiseren dat de registeraccountants binnen de nieuw te vormen afdeling gehouden zijn aan de gedrag- en beroepsregels van het NIVRA. Is bijvoorbeeld functiescheiding nodig tussen het toezicht houden en sanctioneren? De consequenties hiervan worden nu nader onderzocht. Van belang zijn daarbij onder andere de inrichting van de kantoororganisatie en het kwaliteitssysteem.”

Wat zijn de consequenties voor de accountantscontrole bij OCW?

“Nu reviewt de afdeling Rekenschap van de Auditdienst de instellingsaccountants en informeert de met de controle van de departementale jaarrekening belaste accountants dat ze kunnen steunen op de verklaringen van de instellingsaccountants. Door de samenvoeging met de inspectie maken deze reviewende auditors geen onderdeel meer uit van de departementale auditdienst en is er geen vaktechnische eenheid meer. Het is daarom noodzakelijk dat er een protocol wordt opgesteld tussen de accountants bij de toezichthouder en de departementale accountant. Laatstgenoemde houdt een stevige vinger in de pap, moet vooraf kunnen instemmen met de auditprogrammering en wordt direct geïnformeerd over belangrijke toezichtbevindingen”. □

De auteurs

Henry Eising en Ronald de Ruiter zijn beiden werkzaam bij de Auditdienst van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Toezicht vormt een specifiek aandachtsgebied binnen hun werkerrein.



Het maatschappelijk jaarverslag: een (nieuw) object voor internal audit?

Ondernemingen, en dus ook banken, wordt steeds vaker gevraagd om duidelijk te maken wat zij doen op het gebied van duurzame ontwikkeling en met welke motivatie. Dit is de eis om transparantie. Een middel daarbij is het maatschappelijk jaarverslag. Maar hoe vrijblijvend is dit? Welke eisen gelden voor deze vorm van rapportage en hoe houdt je intern toezicht op de prestaties ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen (mvo)?

M.M.J.A. van Dijk RE RA CIA

Steeds meer bedrijven publiceren naast hun gewone (financiële) jaarverslag ook een maatschappelijk jaarverslag. Geschat wordt dat meer dan de helft van de beursgenoteerde ondernemingen tegenwoordig apart verantwoording aflegt over zijn 'duurzame' – ook wel 'maatschappelijk' of 'ethische' – gedrag.

Wat is duurzame ontwikkeling eigenlijk?: Duurzame ontwikkeling kan volgens het 'Brundtland Report' (Report van de United Nations World Commission on Environment and Development (UNWCED)) worden omschreven als een ontwikkeling die voorziet in de behoeften van de huidige generatie zonder daarbij de mogelijkheden van toekomstige generaties om ook in hun behoeften te voorzien in gevaar te brengen.

Ook binnen de bankwereld zien we deze tendens. Alle grote Nederlandse banken brengen wel een maatschappelijk jaarverslag (MJV) uit waarin zij verantwoording afleggen met betrekking tot hun prestaties op Triple P-gebied (people, planet, profit). In dit artikel wordt nader ingegaan op het maatschappelijk jaarverslag, de assurance en de rol van de internal auditor daarbij.

Standaarden inzake maatschappelijke jaarverslaggeving

Bedrijven staan voor keuzen die in ethische zin soms heel moeilijk zijn. Ze hebben de behoefte om die keuzen legitimiteit te geven door de maatschappij daarin te betrekken. Ze willen uitleggen welke dilemma's ze tegenkomen, wat ze gedaan hebben, en nodigen uit tot een debat over hun manier van handelen.

Als we naar de huidige verslagen kijken zien we dat goed nieuws overheerst. Ondernemingen krijgen nog veel ruimte om selectief te rapporteren. Dit roept de vraag op of er een representatief beeld wordt geschetst. Er bestaan op dit gebied nog altijd geen alom erkende kwaliteitsnormen.

Wel zien we een aantal ontwikkelingen die meer richting moet geven aan het maatschappelijk jaarverslag.

Voor afzonderlijke maatschappelijke verslaggeving heeft het Global Reporting Initiative (GRI) richtlijnen ontwikkeld. In de GRI-richtlijnen wordt aandacht besteed aan de kwaliteitseisen die worden gesteld aan de op te nemen informatie en de aard van de informatie die wordt opgenomen. De richtlijnen zijn tot stand gekomen door input van ondernemingen, niet-gouvernementele organisaties (NGO's), consultants, accountants, brancheorganisaties, universiteiten en andere belanghebbenden. Het MJV is het resultaat van een verantwoordingsproces tussen ondernemingen en haar stakeholders. Het Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA) heeft de richtlijnen Account-Ability 1000 (AA1000) ontwikkeld voor dit verantwoordingsproces, waarbij de dialoog met stakeholders een belangrijke plaats inneemt. De uitkomsten van de dialoog bepalen de inhoud van het maatschappelijk verslag. In de richtlijnen worden daarom geen expliciete eisen gesteld aan de inhoud van het maatschappelijk verslag. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft in 2003 een handreiking gepubliceerd inzake de maatschappelijke verslaggeving. Standaard richtlijnen kunnen nooit tegemoet komen aan alle informatiebehoeften van gebruikers, daarom zullen ondernemingen altijd gebruik moeten maken van een gestructureerde dialoog met stakeholders om de aanvullende specifieke informatiebehoeften te bepalen. De richtlijnen van AA1000 zijn hiervoor geschikt te noemen.

Assurance met betrekking tot het maatschappelijk jaarverslag
Het inschakelen van externe deskundigen om de juistheid van de informatie te controleren komt steeds meer voor, zeker in Europa.



Een kleine meerderheid van de verificaties wordt door de grote accountantskantoren gedaan, andere partijen op deze markt zijn consultants en certificeringbedrijven. Er is een grote diversiteit in de verificatieaanpak en -verklaringen, hoewel de lengte en mate van gedetailleerdheid toenemen. Veel verklaringen verwijzen inmiddels ook naar het gebruik van nationale of internationale standaarden, zowel accountancystandaarden in algemene zin of meer specifieke assurance-gerelateerde zoals AA1000 of

ISAE3000. Veel van deze specifieke standaarden zijn nog tamelijk recent. Hoewel diverse ontwikkelingen gaande zijn is discussie over de controle van het maatschappelijke jaarverslag nog niet uitgekristalliseerd.

Het Koninklijk NIVRA (Nederlands Instituut voor Register Accountants) heeft begin 2005 twee nieuwe ontwerprijlijnen uitgebracht met voorschriften voor de opdrachtacceptatie en de aanpak van de controle. Het NIVRA beoogt hiermee de kwaliteit

Verslag Round Table

Sustainability

Op 25 januari jl. vond de eerste IIA Round Table van 2007 plaats. De Round Table was georganiseerd door KPMG en het IIA, met als onderwerp 'Sustainability en de rol die Internal Audit hierbij kan vervullen'.

Gezien de mate waarin er in de media en de maatschappij momenteel aandacht is voor Sustainability, was de opkomst voor de Round Table groot. Een korte weergave van de middag.

De openingspresentatie werd verzorgd door Wim Bartels van KPMG. In de presentatie werden een aantal trends getoond die op basis van KPMG-onderzoek zijn waargenomen. De benaming Sustainability werd hier vervangen door Corporate Responsibility (CR). Er kan worden gesteld dat er toenemende aandacht is voor milieu en duurzaamheid in brede zin. Dit wordt onder andere veroorzaakt door het groeiende aantal Non Governmental Organisations (NGO's), kritische burgers, politiek en de toegenomen rol van Governmental Organisations als bijvoorbeeld de EC en de UN. Binnen de financiële sector heeft dit al geleid tot aparte indices en fondsen als bijvoorbeeld de Dow Jones Sustainability Index, FTSE4Good Index en het Social Responsibility Investment Funds.

De toegenomen aandacht heeft als gevolg dat de investeringsmanagers verwachten dat de CR-factoren een steeds belangrijker deel van de investeringsbeslissingen zullen gaan uitmaken. Een andere trend is de groei in separate CR-rapporten die naast het traditionele jaarverslag worden opgesteld.

Hans Nieuwlands heeft recent een boek uitgegeven over sustainability en tijdens zijn presentatie belichtte hij een aantal aspecten ten aanzien van de relatie tussen Sustainability en Internal Audit. Nieuwlands gaat ook in op de vraag waarom bedrijven überhaupt starten met Sustainability. Hij maakt hierbij onderscheid tussen de druk van buitenaf, een ethische drijfveer en het feit dat het een goede investering is in relatie tot reputatie en onderscheidend vermogen.

Veel bedrijven besteden hier al aandacht aan en stellen jaarlijks een rapport op waarin wordt vermeld op welke wijze zij omgaan met de begrippen Sustainability, mvo en Corporate Responsibility. Er zijn nu geen uniforme standaarden verplicht en daarom is het nog erg lastig om bedrijven onderling te vergelijken op de mate waarin zij op een juiste wijze invulling geven aan deze begrippen. De verwachting is dat er uiteindelijk wel één uniforme maatstaf zal komen. De voorlopers hiervan zijn al ontwikkeld en hebben vorm gekregen in de GRI's (Global Reporting Initiatives).

Na de algemene presentaties werd er vervolgens vanuit een tweetal bedrijven ingegaan op de wijze waarop zij aan het begrip Sustainability vorm geven en is vervolgens gediscussieerd over een aantal met Sustainability samenhangende vraagstukken zoals deze vanuit de deelnemers naar voren zijn gebracht. Onderstaand een korte weergave van de verschillende percepties.

- De huidige verklaringen zijn te onduidelijk. De vraag hierbij is of de verklaring uitgebreider of juist beperkter moet worden. Interessant is dat hierbij rekening moet worden gehouden met de grotere en meer gediversificeerde lezers. Hoe te balanceren tussen enerzijds een transparante weergave en de risico's van een claim anderzijds?
- Weer een extra verslag.
- De moeilijkheid voor internationals waarbij regelgeving hier strikter geldt dan dat dit in andere landen het geval is. Hoe kun je dan vanuit een overal kader acteren?
- Wel of geen noodzaak van specifieke proceskennis bij de auditor om toegevoegde waarde te kunnen leveren bij het verslag over Sustainability.

Duidelijk werd dat er binnen de Nederlandse bedrijven nog een groot onderling verschil is in de volwassenheid waarmee CR een onderdeel uitmaakt van de reguliere bedrijfsvoering. Er zijn verschillende benaderingen waarmee Sustainability binnen organisaties is opgepakt, tijdens de Round Table waren er zowel top-down als bottom-up voorbeelden. De algemene tendens is dat de kwaliteit van de verklaring staat en of valt met de kwaliteit van het voortbrengingssysteem.

Uiteraard kan internal audit een rol vervullen maar de rol van de auditor varieert dan logischerwijze per situatie. Mogelijke rollen zijn:

- initiator, maar hierbij kun je niet te ver voor de troepen uitlopen;
- als klankbord of in de rol van QA bij de opzet van het beleid en de verdere organisatie-inrichting;
- als toetsver van de verklaring en het bijbehorende voortbrengingsproces.

Albert Weenink en Michel Gielbert maken beiden deel uit van de Commissie Relatiebeheer van IIA.



van de controle van de maatschappelijke verslaggeving te verhogen. De Nederlandse beroepsorganisatie is de eerste ter wereld die dergelijke richtlijnen heeft uitgevaardigd. De Internationale Federatie van Accountants (IFAC) heeft aangegeven de richtlijnen te willen bestuderen op mogelijk internationale toepassing.

Accountantsverklaring

Een opdrachtgever bepaalt zelf of hij een accountant wil inschakelen. Als een opdrachtgever echter een accountantsverklaring wil hebben, zal hij aan een aantal specifieke eisen moeten voldoen. Zo wordt getoetst of een maatschappelijk verslag alle relevante issues behandelt en of wordt voldaan aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van verschillende groepen stakeholders. Ook de controleerbaarheid, kwaliteit en betrouwbaarheid zullen aan bijzondere eisen moeten voldoen. De accountantsverklaring zal hiermee aan betekenis winnen.

Verificatie van een MJV biedt toegevoegde waarde. Dit betekent dat degenen die deze verslagen controleren (zoals al dan niet gespecialiseerde accountants) in staat moeten worden gesteld niet alleen de informatie zoals opgenomen in het verslag te beoordelen, maar ook hetgeen niet in het verslag is opgenomen en het selectieproces dat daaraan ten grondslag ligt. Dit vereist dat zij een grote ruimte moeten krijgen om binnen ondernemingen controles te verrichten. De gegevens in het maatschappelijk jaarverslag moeten controleerbaar zijn, er moet een toereikende audittrail zijn. Procedures met betrekking tot verzameling, verwerking en verstrekking van informatie dienen dus duidelijk te zijn. Zeker bij banken is de inschakeling van een interne accountantsdienst binnen dit proces noodzakelijk.

Ook omtrent de inhoud van de verklaring bestaat nog veel onduidelijkheid. Zo zien we veelvuldig de zogenaamde negatieve verklaring: 'ons is niet gebleken dat de informatie onjuist is'. Voor de gebruiker van het maatschappelijk verslag een weinig zeggende verklaring. Inmiddels wordt op deelgebieden ook de zogenaamde positieve verklaring gehanteerd: 'wij zijn van oordeel dat de informatie juist is'. Ook wordt steeds uitgebreider aangegeven welke werkzaamheden in het kader van de assurance verricht zijn.

Hoe de Rabobank hiermee omgaat

'Het is niets anders dan fatsoenlijk ondernemen, en de Rabobank doet dat al jaren. Het zit in onze genen', is een uitspraak van Hans ten Cate, lid van de raad van bestuur van de Rabobank en verantwoordelijk voor de portefeuille duurzaamheid en maatschappelijk verantwoord ondernemen.

De Rabobank voert een actief beleid met betrekking tot mvo vanuit de visie dat mvo essentieel is voor de continuïteit van de onderneming en bijdraagt aan de lange termijn groei, de financiële stabiliteit en het financiële resultaat. De Rabobank kent binnen de financiële wereld een zogenaamde triple-A status, deze impliceert een zeer hoge financiële stabiliteit. De Rabobank ambieert op het gebied van mvo ook de hoogste status. Ook ten aanzien van het maatschappelijk jaarverslag is het streven aan de hoogste standaarden te voldoen. Opmerkelijk aan dit

verslag is dat het slechts een kleine papieren versie kent, maar in zijn geheel op het internet te vinden is. In het verslag zijn ondermeer opgenomen de wijze waarop de stakeholderdialog heeft plaatsgevonden, de beschrijving van de inbedding van mvo in de organisatie en de beschrijving van de activiteiten in ontwikkelingslanden. Naast het maatschappelijk jaarverslag is door Rabobank Groep een publicatie uitgebracht 'Impact van mvo', die de inhoud van het internetverslag op hoofdlijnen beschrijft en waarin specifieke dilemma's worden behandeld.

Mvo-monitoringsysteem

Om intern voldoende zicht te houden op de prestaties ten aanzien van mvo is enige jaren geleden een mvo-monitoringsysteem ontwikkeld. Het doel van de mvo-monitoring binnen de Rabobank Groep is vast te stellen wat de jaarlijkse effecten zijn van de Groep op ecologisch en sociaal gebied en wat het gevolg hiervan is voor de concurrentiekracht, de waardecreatie en het innovatiepotentieel. Deze informatie benut de Rabobank in de eerste plaats voor interne sturing. De feedback uit het monitoringsysteem vormt de basis voor het expliciteren van operationele doelstellingen, zowel per bedrijfs onderdeel en per bedrijfsproces als voor de Groep als geheel. In de tweede plaats wordt in- en extern verantwoording afgelegd en dialoog gevoerd met de omgeving. De indicatoren die binnen de monitoring worden gehanteerd zijn voornamelijk gebaseerd op de richtlijnen van het Global Reporting Initiative (GRI). Deze richtlijnen zijn gekozen als uitgangspunt omdat ze zijn ontwikkeld en goedgekeurd door diverse stakeholdergroepen zoals multinationals, NGO's, overheden, et cetera. Hierdoor kan de Rabobank ervan uitgaan dat door invulling te geven aan de maatschappelijke issues die in de richtlijnen worden genoemd, ook voldaan wordt aan de verwachtingen vanuit de maatschappij. Voor de vertaling van de richtlijnen naar de financiële sector heeft de Rabobank onder andere gebruik gemaakt van twee studies: Environmental Performance Indicators for the financial Industry (EPI-finance) en de Social Performance Indicators for the financial Industry (SPI-Finance). Deze milieu- en sociale performance-indicatoren zijn speciaal voor de financiële sector ontwikkeld door een aantal internationale banken om mvo te kunnen monitoren. Een laatste input voor het monitoringsysteem zijn de beoordelingslijsten van duurzaamheidsratingagency Sustainability Asset Management (SAM) een Zwitsers bureau dat de beoordeling van multinationals uitvoert voor onder andere de Dow Jones Sustainability Index.

De indicatorenset van de mvo-monitoring is ontwikkeld door het Directoraat mvo (DMVO). Dit directoraat is ook verantwoordelijk voor de inhoudelijke interpretaties van de gegevens en het ondersteunen van de onderdelen bij het duiden van de sturingsinformatie. De implementatie, het beheer en onderhoud van het systeem ligt bij de Control Rabobank Groep (CRG) voor de groepsonderdelen en bij het Directoraat Coöperatie en Bestuur voor lokale banken. Zij doen ook de controle op de juistheid en volledigheid van de aangeleverde gegevens. Het voordeel van



deze samenwerking is dat de monitoring en controle op deze gegevens belegd is bij de entiteiten die ook de controle uitvoeren op de financiële cijfers.

De inrichting van het interne beheersingssysteem rondom mvo dient op een gelijke grondslag gebaseerd te zijn als de financiële gegevens. Dit betekent onder meer:

- Het lijnmanagement is verantwoordelijk voor een beheerste en integere bedrijfsvoering.
- Er is een helder en eenduidig stelsel van procedures en maatregelen ter beheersing van het verzamel- en rapportageproces.
- Deze procedures en maatregelen zijn op systematische wijze vastgelegd.

De mvo-monitoring is geïntegreerd in de plannings- en control-cyclus. De groepsonderdelen moeten in hun jaarplannen minimaal twee mvo-doelstellingen opnemen. Deze doelstellingen moeten de groepsdoelstellingen ondersteunen. Per kwartaal wordt de voortgang ten aanzien van deze doelstellingen gevolgd en gerapporteerd. Daarnaast wordt in aanvulling op de uitgebreide jaarlijkse informatieverzameling op kwartaalbasis een beperkte dataset verzameld. CRG is verantwoordelijk voor de datageneratie, de registratie en periodieke rapportage van de mvo-performance van zowel de groep als de groepsonderdelen aan de raad van bestuur. Deze mvo-rapportage is geïntegreerd in de Bestuurlijke Informatie. Hierdoor kan een meer bewuste mvo-sturing worden bereikt.

De Audit Rabobank Groep (ARG) verifieert net als bij de financiële cijfers, of de mvo-gegevens kloppen en of de procedures goed zijn gevolgd en ondersteunt de externe accountant bij het verificatie proces.

Marcel van Dijk is werkzaam bij Audit Rabobank Groep en ondermeer verantwoordelijk voor de interne verificatie van het maatschappelijk jaarverslag. Marcel bekleedde diverse auditfuncties bij banken en overheidsinstellingen. Daarnaast is hij parttime docent BIV bij NIVRA-Nyenrode en bestuurslid van ISACA-NL chapter.



Doelstelling hierbij is om tot een 'positieve verklaring' te komen. Hierdoor wordt de geloofwaardigheid van de opgenomen informatie in het maatschappelijk verslag verhoogd en belanghebbenden kunnen hier meer zekerheid aan ontlenden. Voor het verslag over 2006 is door de externe accountant voor het eerst een volledig 'positieve verklaring' gegeven. □

Conclusie

Geconstateerd kan worden dat er diverse ontwikkelingen gaande zijn zowel op het gebied van de richtlijnen voor de maatschappelijke verslaggeving als de toetsing daarvan door een onafhankelijk deskundige. De grote financiële instellingen lopen hierin voorop. Een volgende stap zal de integratie van het financiële en het maatschappelijke jaarverslag zijn. De externe verslaggeving in de toekomst zal zich daarmee richten op alle productiefactoren: people, planet en profit.

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'.

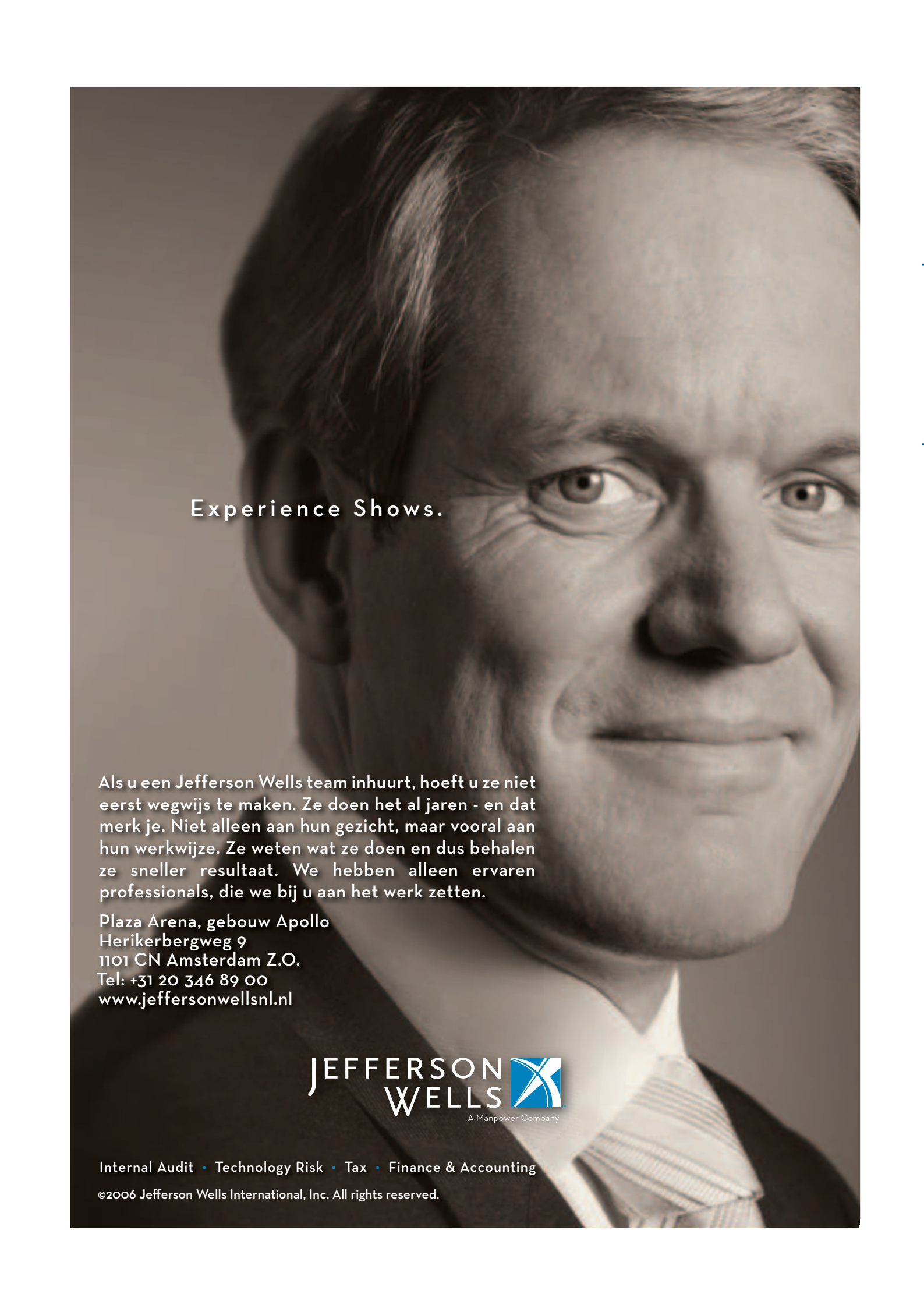
Met onze werkzaamheden en opleidingen, onder meer CIA examentrainingen, hebben wij veel internal auditors en hun organisaties geholpen. Het realiseren van de doelstellingen van de klant staat bij ons voorop. Bent u geïnteresseerd en kiest u voor ervaring, kennis en objectiviteit, neem dan contact op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



Jack Davidsz

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

MAS



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.

Risicoanalyse: ja, mits gevalideerd!

Op 18 december 2006 promoveerde Ed Broeze, gepensioneerd medewerker van de Algemene Rekenkamer, aan de Vrije Universiteit van Amsterdam op een onderzoek naar de betrouwbaarheid van risicoanalyse in de accountantscontrole. Eén van de conclusies is dat risicoanalyse alleen mag worden toegepast als het instrument in de praktijk zijn waarde heeft bewezen.

R.J. Damoiseaux RA en drs. H. Rieseboos

Ed Broeze verdedigde op 18 december 2006 zijn proefschrift met de titel 'Validation of Risk Assessment in Auditing' voor de promotiecommissie,¹ waarin ook de president van de Algemene Rekenkamer, Saskia Stuiveling, zitting had. Als wiskundige heeft Broeze bijna twee decennia bij de Algemene Rekenkamer gewerkt met als werkterrein het ontwikkelen en toepassen van statistische methoden en technieken. In deze omgeving werd hij continu intellectueel uitgedaagd, niet in de laatste plaats door de departementale auditdiensten. Daarnaast nam hij jarenlang actief deel aan de IODAD-kenniskring steekproeven.² Na zijn vervroegde pensionering heeft hij via een deeltijdaanstelling aan de Vrije Universiteit van Amsterdam zijn wetenschappelijk onderzoek afgerond. Het onderzoek heeft uiteindelijk geresulteerd in promotie tot doctor in de economische wetenschappen.

Het is mij uit eigen ervaring bekend dat de kans op een fout bij het elektriciteitsbedrijf, de telefoonmaatschappij, de Belastingdienst of de internetprovider 100% is. De fouten worden veroorzaakt door de globalisering of door 'slimme' automatisering. Deze 100% is beduidend meer dan de 30% waar u na 8 jaar wetenschappelijk onderzoek op uitkomt.

Prof. dr. H. Verbruggen (wnd.) rector-magnificus VU Amsterdam

Het proefschrift is aan vele organisaties op het gebied van de accountancy toegestuurd. In de begeleidende brief is de aanbeveling opgenomen om in de internationale standaarden voor de accountantscontrole op te nemen dat vermindering van gegevensgerichte controle op basis van de uitkomsten van risicoanalyse alleen dan is toegestaan als die analyse is gevalideerd. Dit artikel geeft een schets van het onderzoek en de motivering van deze aanbeveling.

De onderzoeksvraag

Bij de Algemene Rekenkamer had Broeze als taak om de toepassing van de statistiek in het werk van de Algemene Rekenkamer meer inhoud te geven. Vooral de risicoanalyse in de accountantscontrole had vanwege de raakvlakken met de wiskunde zijn warme belangstelling. Zijn belangstelling werd daarbij vooral gewekt door het feit dat door toepassing van risicoanalyse de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden kan worden beperkt. Schat een accountant het inherente en interne controlerisico op laag, dan betekent dit een forse reductie van het aantal te controleren steekproefposten. De nieuwsgierigheid was gewekt om vanuit de statistiek een wetenschappelijke analyse uit te voeren met als doel antwoord te geven op de vraag of er een verband kon worden gelegd tussen de uitkomsten van de risicoanalyse en de geschatte foutomvang. Hij kon de verklaring die accountants daarvoor gaven volgen en begrijpen, maar wilde het empirisch, in dit geval door combinatie van wiskunde en gegevens uit de praktijk van de accountantscontrole, bewijzen. Dit niet in de laatste plaats omdat in veel onderzoek naar de kwaliteiten van mensen voor het inschatten van kansen wordt gevonden dat er ondanks ogenschijnlijk logische redeneringen 'bias' optreedt: stelselmatige vertekeningen van de in te schatten kansen. Met dit vraagstuk worstelde hij de afgelopen acht jaar. De Algemene Rekenkamer stimuleerde met allerlei faciliteiten zijn onderzoek naar een rechtvaardiging van de reductie van gegevensgerichte controle op basis van risicoanalyse.

Empirisch onderzoek

Omdat de verklaring van accountants over de vermindering van de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden hem logisch en begrijpbaar voorkwam, is het onderzoek begonnen in de overtuiging dat het empirisch bewijs daar ook voor te leveren



Raymond J. Damoiseaux RA en drs. Herman Riesebo zijn respectievelijk werkzaam bij de Departementale Auditdienst (AdF) en de Directie Coördinatie Auditbeleid Departementen (CAD) van het ministerie van Financiën. Zij zijn voorzitter en secretaris van de IODAD-kenniskring steekproeven. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

moest zijn. Aansluiting werd gezocht bij onderzoek onder auditors naar hun kwaliteiten als risico-inschatters. Veel van dit onderzoek is gericht op de vraag of auditors óók last hebben van voor andere situaties al gevonden biases, vertekeningen. In zijn literatuuronderzoek vond hij wel veel interessante resultaten over de risico-inschattingen door auditors, maar vrijwel géén die ook uitsluitel gaven of een auditor het in de praktijk ook goed doet.

Een mooi voorbeeld van een vertekening staat in het kader. Het illustreert het fenomeen dat veel mensen vasthouden aan een eerste inschatting ('anchoring') en die te weinig bijstellen naar aanleiding van verdere informatie over de in te schatten situatie ('adjustment'). De meeste mensen schatten de kans dat twee personen uit een groep van 23 op dezelfde dag jarig zijn in op 10 procent of lager. De echte kans is echter maar liefst 50 procent. De meeste mensen doen te weinig 'adjustment' voor het gegeven dat er heel veel manieren zijn waarop twee mensen uit een groep van 23 op dezelfde dag jarig kunnen zijn.³

Na zo'n twee jaar van onderzoek kwam deze overtuiging behoorlijk op de tocht te staan. Uit het empirische onderzoek bleek dat in 20 procent van de gevallen accountants de risico's te laag hadden ingeschat en dus mogelijk ook te weinig werkzaamheden hadden verricht om terecht een goedkeurende verklaring te kunnen geven. Uit datzelfde onderzoek bleek ook dat 20 procent na

Vertekening

Ieder van ons heeft genoeg kennis van statistiek om het antwoord te weten op de vraag hoe groot de kans is dat iemand op een bepaalde dag van het jaar jarig is. Het antwoord voor de niet-schrikkeljaren luidt dat die kans $1/365$ (= 0,003) is. Dus ook de kans dat twee personen op dezelfde dag jarig zijn is $1/365$ (een kleine kans, het 'anchor'). Maar hoe groot is de kans dat van een groep van 23 personen er minstens twee op dezelfde dag jarig zijn? Het verrassende antwoord is dat dit maar liefst 50 procent is!

risicoanalyse juist te veel werkzaamheden had verricht. De resultaten van het empirisch onderzoek leken te leiden tot een conclusie dat de verklaring die accountants geven misschien wel logisch is, maar toch niet werkt. Of was het onderzoek wellicht ook met een vertekening (bias) gestart?

Nieuwe inzichten

Gaande het onderzoek zijn er naast de geschatte fout als criterium voor validiteit nog andere criteria ontwikkeld. De krachtigste daarvan is het 'achteraf steekproefrisico'. Hierbij wordt onderzocht wat de kans is dat er een materiële fout in de verantwoording schuilt, gegeven de in de steekproef gevonden fout. Ook heel betekenisvol is de 'empirische verdeling van de geschatte fout'. Hierbij wordt gekeken of de verdeling van die geschatte fouten voor gevallen waarin het risico als 'laag' werd ingeschat links is gesitueerd van de verdeling van fouten voor de gevallen waarin het risico als 'hoog' werd ingeschat. Beide criteria houden er rekening mee dat het inschatten van kansen iets anders is dan het inschatten van fouten. Bovendien geven ze allerlei mogelijkheden voor statistische analyses.⁴ Hierbij is er ook de mogelijkheid om via 'geschikte verzamelingen' de empirische verdelingen als voorinformatie voor het nieuwe jaar te gebruiken.

In de laatste fase van het onderzoek werd duidelijk welke nieuwe inzichten het promotieonderzoek heeft opgeleverd. Een sluitend bewijs voor de primaire onderzoeksvraag ('is het terecht dat de accountant de omvang van zijn gegevensgerichte werkzaamheden vermindert wanneer hij het inherente en/of interne controle-risico lager inschat') is niet gevonden. Wel is de conclusie dat de accountant een vergroot risico op onterecht goedkeuren loopt door te steunen op zijn niet gevalideerde risico-inschattingen (dit is in naar schatting 20 procent van de gevallen). Ook al hoeft dat niet te betekenen dat een afgegeven goedkeuring onterecht is, de verlaagde betrouwbaarheid is reden voor zorg. Hierbij moet uiteraard wel worden bedacht dat de steekproef deel uitmaakt van het geheel van controlemiddelen dat een accountant ten dienste staat, waarbij het uiteindelijke accountantsoordeel een kwestie is van professional judgement.

Aan de ene kant is er dus een kans dat de risico's vooraf te laag worden ingeschat, waardoor er te weinig gegevensgerichte werkzaamheden worden verricht. Aan de andere kant echter is er een kans dat de risico's vooraf te hoog worden ingeschat, waardoor er te veel controlewerkzaamheden worden verricht. Beide situaties zijn in ieder geval inefficiënt. Daarom is een validatie van de risicoanalyse van belang, niet alleen terugkijkend naar het verleden maar ook prospectief voor het verbeteren van de risicoanalyse in een volgende periode.

Daarnaast is nieuw in de onderzoeksrapportage:

- het terugrekenen van de resultaten van een steekproef naar kansen heeft nooit eerder in een praktijkonderzoek plaatsgevonden;
- het idee om de verdeling van fouten in het afgelopen jaar te gebruiken voor validering;

- het idee om de verdeling van de fouten van een vorig boekjaar in een 'geschikte verzameling' te gebruiken als voorinformatie voor de verdeling van de fouten van het huidige boekjaar in dezelfde verzameling.

Het laatste kan een oplossing betekenen voor de bevinding uit het promotieonderzoek dat voor een afzonderlijk geval de fout van vorig jaar nauwelijks of niet een voorspeller voor de fout van dit jaar is. Deze aanpak vraagt nog nader onderzoek, maar betekent in aanleg een verbetering van de toepassing van de Bayesiaanse statistiek in de accountantscontrole.

Conclusies voor de accountantscontrole

Het onderzoek leidt voor accountants tot twee belangrijke conclusies.

De eerste luidt dat het voor een verantwoorde toepassing van risicoanalyse van groot belang is dat de risico-inschattingen worden gevalideerd. Met

andere woorden: de accountant moet nagaan of de gevonden fout en daarvan afgeleid (achteraf) het steekproefrisico en de (tezamen met andere controles bepaalde) empirische verdeling in overeenstemming is met de vooraf ingeschatte risico's. Eenvoudiger geformuleerd: een op risicorisicoanalyse gebaseerde controleaanpak mag alleen worden toegepast als deze in de praktijk zijn waarde heeft bewezen.

De tweede conclusie is dat de verdeling van fouten in een vorig boekjaar een goed uitgangspunt biedt voor de verdeling van de fouten in het nieuwe boekjaar en daarmee een mogelijk alternatief voor of verbetering van het instrument welkome aanvulling op risicoanalyse.

Reikwijdte van het onderzoek

Het onderzoek heeft zich primair gericht op de geldigheid van toepassing van de wiskundige, statistische kant van risicoanalyse in de accountantscontrole. Niet onderzocht is welke eigenschappen iemand moet hebben wil hij of zij een goede accountant zijn. Dat onderzoek behoort tot het terrein van de gedragswetenschappen. Daarbij moet onder andere gedacht worden aan talent en aanleg voor accountantscontrole, invloed van (langjarige) prak-

tijkervaring op het beoordelingsvermogen, gevoel voor wat professional judgement echt betekent, onafhankelijk zijn en voldoende invoelingsvermogen hebben voor de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer.

Een op risicoanalyse gebaseerde controleaanpak mag alleen worden toegepast als deze in de praktijk zijn waarde heeft bewezen

Vervolgonderzoek

De promotie is zeker niet de afsluiting van de professionele carrière van Ed Broeze. Hij heeft nog een deel van zijn missie voor de boeg. Hij wil de kennis die hij tijdens de acht jaar die zijn onderzoek in beslag heeft genomen, delen met anderen voor wie die kennis nuttig kan zijn. Hij gaat in diverse vakbladen publiceren over de uitkomsten van het onderzoek. Ook zal hij op congressen en seminars met accountants en andere geïnteresseerden in discussie gaan over het instrument risicoanalyse. Hij blijft drie jaar aan de Vrije Universiteit verbonden om promotieprojecten te begeleiden, als vervolg op zijn onderzoek. Verder zal contact worden gezocht met NIVRA-Nyenrode en met de Rijksacademie Voor Financiën en Economie om het ontwikkelde gedachtegoed een plaats te geven in het onderwijscurriculum van de registeraccountant. □

Conclusie

Er is sprake van een optimale situatie wanneer we een goede accountant op pad kunnen sturen met de beste instrumenten. Met de resultaten van het onderzoek en de vervolgonderzoeken wordt een bijdrage geleverd aan meer en meer gefundeerd gebruik van wiskundige methoden en technieken in de accountantscontrole en de rol die risico-inschattingen daarin spelen.

Noten

1. H. Verbruggen (decaan van de Faculteit Economie en Bedrijfswetenschappen, wnd. rector-magnificus); P.G.W. Jansen (promotor, bedrijfspsychologie); J.H. Blokdijk (co-promotor, accountantscontrole); F.D.J. van Schaik (management accounting), M.C.A. van Zuijlen (stochastiek en operational research), T.L.C.M. de Groot (management accounting), P. Wallage (accountantscontrole) en S.J. Stuiveling (voorzitter College van de Algemene Rekenkamer).
2. Binnen het Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Auditdiensten (IODAD) is een aantal kenniskringen actief, waaronder de kenniskring steekproeven.
3. Het wiskundig bewijs is te vinden in hoofdstuk 3 van de dissertatie.
4. In hoofdstuk 10 van de dissertatie staan deze beschreven.



Programmarisico:

de blinde vlek van internal audit?

Een recent onderzoek laat zien dat 80 procent van de organisaties vindt dat kwaliteitsbewaking van projecten en programma's moet worden uitgevoerd door de internal auditdienst of een risicomangementfunctie. Maar in 75 procent van de gevallen wordt slechts een klein percentage van het auditbudget aan project- en programma-audits besteed. Hoe ontstaat dit verschil tussen wens en werkelijkheid? En hoe kan de internal auditor het tij keren?

Ir L.L.G. Alons en Ing. M.S. Woltjes

Op de Internal Audit Conference (IACON) 2006 in Londen hebben 120 internal auditors van internationale organisaties meegewerkt aan een onderzoek over hun aanpak van het auditen van programma's en projecten. De meerderheid (60 procent) van de respondenten gaf aan dat in hun organisatie het afgelopen jaar meer dan vijftien bedrijfskritische programma's speelden en (60 procent) dat deze essentieel waren voor het behalen van de strategische bedrijfsdoelstellingen, terwijl een minderheid (40 procent) van de audit comitees actief betrokken is bij risicomangement en -beheersing van dergelijke programma's. Uit het onderzoek bleek dat 80 procent van de respondenten vindt dat de internal auditdienst of een risicomangementfunctie de programma-uitvoering moet borgen. Echter, in 75 procent van de gevallen wordt slechts een klein deel van het beschikbare auditbudget besteed aan programma-audits. In dit artikel besteden wij aandacht aan de toenemende vraag naar programmabeheersing en de rol die internal auditdiensten daarin kunnen spelen. In het bijzonder wordt een methode toegelicht waarmee de beperkte auditmiddelen optimaal kunnen worden ingezet, zodanig dat de programma's bijdragen aan het beoogde bedrijfssucces.

Wat is een programma?

Volgens de methode Managing Successful Programs (MSP) van de Office of Government Commerce (OGC) in het Verenigd Koninkrijk zijn de belangrijkste kenmerken van een programma:

- strategische organisatieverandering;
- gericht op behalen van doelstellingen;

- door middel van een portfolio van projecten en activiteiten in de lijnorganisatie.

De veel gebruikte methodiek Prince2, ook van OGC, richt zich niet op programma's, maar juist op de onderliggende projecten. Prince2 besteedt duidelijk aandacht aan kwaliteit, wat aanknopingspunten voor audits biedt.

De huidige trends maken dat organisaties constant aan het veranderen zijn. Denk bijvoorbeeld aan fusies, reorganisaties, grootschalige kostenbesparingen, het opzetten van shared services centers en ERP-implementaties. De achterliggende doelstellingen worden doorgaans door middel van programma's gerealiseerd. Juist bij dergelijke initiatieven is het van essentieel belang dat er een goede business case wordt opgesteld en dat gedurende en na afloop van het programma wordt getoetst in hoeverre de beoogde resultaten zijn behaald. Zonder dit inzicht kan het bestaansrecht van het programma in twijfel worden getrokken. Als blijkt dat de gewenste resultaten niet (meer) kunnen worden behaald, is bijsturing noodzakelijk. Afhankelijk van de oorzaak kan worden bijgestuurd door de doelstellingen aan te passen aan de veranderende omgeving, door de business case bij te stellen, door de beoogde resultaten te herdefiniëren of door de programmabeheersing te verbeteren.

De business visie

Bedrijven investeren dus fors in programma's om hun strategische doelstellingen te realiseren. Helaas behalen meer dan 70 procent

van de programma's niet de beoogde resultaten, nog afgezien van uitloop in kosten en tijd. Bekende oorzaken hiervoor zijn het niet goed (kunnen) definiëren van de resultaten, geen rekening houden met verschuivende doelstellingen, het niet meetbaar maken of niet meten van de gerealiseerde resultaten, maar ook een programmabeheersing die onvoldoende stuurt op het behalen van de resultaten. Audit committees, directies en management willen een negatieve impact op de bedrijfsvoering voorkomen of reduceren. Zij verwachten derhalve kwaliteitsbewaking en risicobeheersing op de aansturing en uitvoering van kritieke programma's.

Allereerst wil de lijnorganisatie weten in hoeverre kritieke programma's aansluiten op de strategische bedrijfsdoelstellingen en wat de impact voor het bedrijf is als het programma niet oplevert wat men er van verwacht. Wat er gebeurt met programma's waarbij dit niet (langer) het geval is? En hoe houden we de onderlinge relaties tussen de verschillende initiatieven in de gaten? Het is daarom van belang dat een goede programmaorganisatie met duidelijke verantwoordelijkheden is opgezet en dat een geschikt besturingsmodel aanwezig is. Ook is het voor de lijnorganisatie belangrijk om inzicht te hebben in hoe de programma's verlopen en of risico's adequaat worden gemanaged. Is de mate van zekerheid hierover voldoende of is een hogere zekerheid gewenst door de verschillende belanghebbenden? En moeten we de programmamanager op zijn blauwe ogen geloven of is er een onafhankelijke verificatie van de kwaliteit en de risico's van het program-

ma? Als dit wel het geval is, is ook zekerheid gewenst over de opvolging van de aanbevelingen. Tot slot wordt geëist dat de programma-auditors op niveau mee kunnen praten en verstand hebben van hetgeen zij auditen.

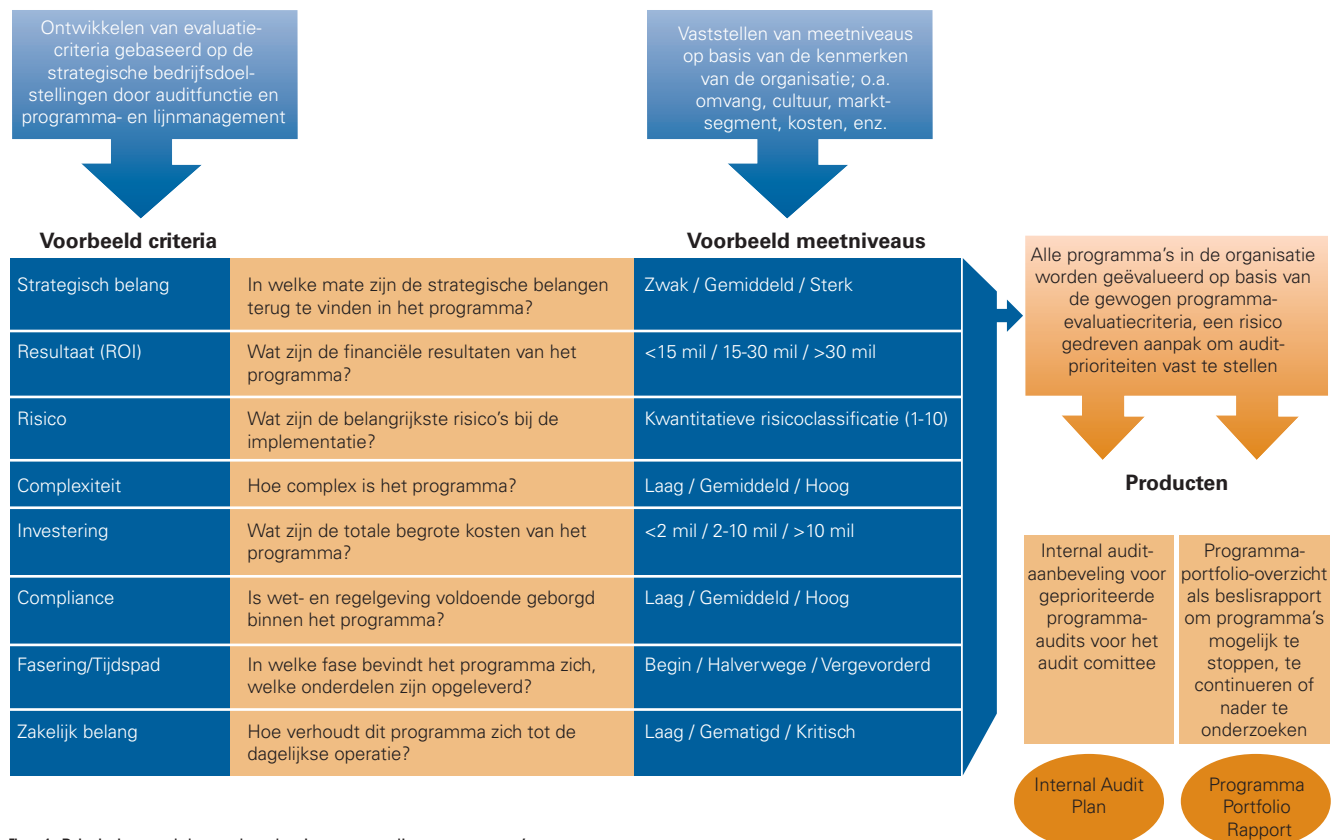
Het gezichtspunt van internal audit

De vraag naar kwaliteitsbewaking en risicobeheersing op strategische programma's neemt dus toe. De internal auditdiensten worden zich steeds meer bewust van de rol die zij kunnen spelen in het beheersen van programmarisico's. Daarbij staan zij vaak voor een aantal dilemma's.

Internal auditdiensten voeren de laatste jaren massaal compliance-activiteiten uit. Er is daarom relatief weinig budget en capaciteit beschikbaar voor het uitvoeren van andere auditopdrachten. Dit leidt tot de vraag wat zij moeten auditen met de beperkte middelen die er zijn. En hoewel de internal auditdienst doorgaans beschikt over goede auditervaring en bedrijfskennis, vragen zij zich af of zij over de juiste mensen hebben om programma-audits uit te voeren. Als dit niet zo is, op welke wijze kan dit eventuele gat dan worden gedicht?

Wat te auditen?

De wens vanuit audit committee, directie en management omtrent zekerheid over kwaliteitsbewaking en risicomanagement van kritieke programma's die aansluiten op de bedrijfsstrategie is herkenbaar en begrijpelijk. Hoewel de internal auditdiensten dit



Figuur 1. Prioriteitenmodel voor de selectie van te auditen programma's



steeds vaker erkennen, breken zij zich het hoofd erover hoe hierop in te spelen. Er zijn hulpmiddelen die beide partijen houvast kunnen geven: het selecteren van de programma's die zouden moeten worden geaudit en het auditen van de relevante onderdelen in een programma.

Via een prioriteitenmodel kunnen programma's worden geselecteerd die aandacht behoeven vanuit een internal audit of risicomangement perspectief (zie *figuur 1*). In het kort komt het hierop neer dat de verschillende programma's worden gemeten op basis van vooraf vastgestelde criteria. Van tevoren stelt de internal

werk geeft de generieke fasen van programma's weer, startend bij visie, via planning, uitvoering en meten uitkomend bij acceptatie. Programma-, lijnorganisatie en internal auditdienst kunnen het model gebruiken als gemeenschappelijk kader. Op deze manier kan gemeenschappelijk worden vastgesteld waar binnen een programma de grootste risico's of problemen zich voordoen en waar de focus tijdens de audit dus naar uit zou moeten gaan.

De vraag naar kwaliteitsbewaking en risicobeheersing op strategische programma's neemt toe

auditdienst samen met de programma- en lijnorganisatie vast bij welke (gewogen) waarden het nodig is om een programma te auditen. Dit leidt tot een lijst van te auditen programma's die in het auditplan zouden moeten worden opgenomen. Maar het levert tevens inzicht in programma's die bij nader inzien niet zo strategisch of kritiek zijn. Op basis van dit laatste overzicht kan worden besloten of enkele programma's wellicht gestaakt moeten worden, omdat ze niet in het strategisch programmaportfolio passen.

Plannen

Bij het plannen van audits is het belangrijk om te weten hoe de aansturing en beheersing van het programma plaatsvindt op de verschillende niveaus in de organisatie. De aard en de focus van de audit is verschillend voor elk niveau.

- Op bedrijfsniveau betreft het portfoliomanagement, waarbij programma's zouden moeten aansluiten op de bedrijfsstrategie. Hierbij wordt geconcentreerd op het behalen van de beoogde bedrijfsresultaten. Ook worden afhankelijkheden tussen programma's en het overkoepelende risicolandschap gemanaged.
- Op business unit-niveau wordt gesproken over program governance. Hiervoor is het nodig een omgeving te creëren waarin programma's kunnen worden uitgevoerd op een gecontroleerde en herhaalbare manier.
- Op het niveau van programma-uitvoering is het nodig om de processen en procedures met betrekking tot programmamanagement toe te passen, zodat effectieve en efficiënte oplevering mogelijk is.

Nu in het auditplan is vastgelegd welke programma's zullen worden geaudit, is het ook nog noodzakelijk om te weten op welk deel van het programma de focus moet liggen. Hierbij kan een raamwerk helpen, bijvoorbeeld het 'program control'-model van Ernst & Young dat is afgebeeld in *figuur 2*. Dit specifieke raam-

De juiste mensen

De lijnorganisatie verwacht veel van een programma-auditor. Dit

is inherent aan het strategisch belang, de complexiteit en de omvang van programma's.

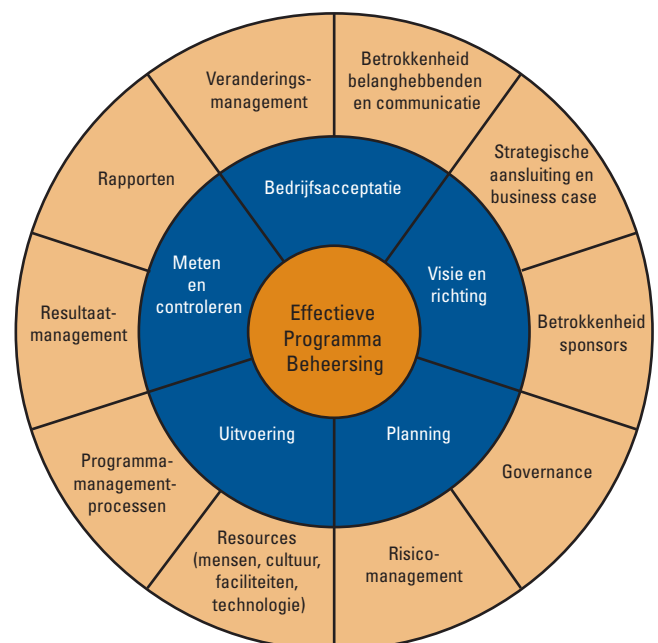
Ervaring en kennis staat dus voorop, onder andere op het gebied van programma- en projectbeheersing, van de spanningsvelden tussen de verschillende belanghebbenden en van het soort programma dat wordt uitgevoerd.

Daarnaast zijn uiteraard vaardigheden en ervaring op het gebied van auditing vereist. Alleen een auditteam met een dergelijke uitgebreide verzameling van kennis, vaardigheden en erva-

ring is in staat om de programmarisico's te begrijpen en zijn aandacht te richten op relevante zaken.

De rol van internal audit

Feit is dat organisaties steeds vaker veranderingsprogramma's initiëren en dat deze vanwege het strategisch bedrijfsbelang goed moeten worden beheerst. Feit is ook dat de internal auditdienst door de sterke focus op compliance, maar ook door de beperkte competenties van de auditmedewerkers, een te bescheiden rol speelt in programmabeheersing. Als we bovenstaande methode voor het inzetten van de schaarse middelen voor programma-



Figuur 2. Ernst & Young programmaraamwerk

audits volgen, dan zijn er verschillende belangrijke rollen te onderkennen voor de internal auditdienst, naast het uitvoeren van de audits zelf.

Prioriteren van programma's

Het prioriteren van programma's is een vereiste om een auditplan op te stellen. Maar ook vanuit de lijnorganisatie is het essentieel om te weten welke programma's het auditen waard zijn en welke wellicht zelfs niet (meer) van belang zijn. Op deze manier wordt auditen niet een doel op zich en beperkt een audit zich niet tot een oordeel over hoe het programma er voor staat, maar zijn de programma-audits van essentieel belang voor het succes van de organisatie. Door programma-audits in deze nieuwe context te presenteren en samen met de lijnorganisatie criteria op te stellen, neemt de toegevoegde waarde van de audits aanzienlijk toe.

Programmaorganisatie

Het opzetten en toetsen van het functioneren van een programmaorganisatie is bij uitstek een klus voor de internal auditdienst. Behalve dat de organisatie hierdoor beter grip op de programma's krijgt, is er ook efficiëntie te behalen bij de audits door de generieke programmaomgeving die hierdoor wordt gecreëerd. Hierbij zou bijvoorbeeld de Managing Successful Programs methodiek gebruikt kunnen worden.

Afbakening programma-audits

Door een raamwerk te introduceren voor programmabeheersing, ontstaat een gemeenschappelijke terminologie. Hiermee is het eenvoudiger om te bespreken waar risico's en problemen zich voordoen. Bovendien kan het ook als uitgangspunt dienen voor de auditaanpak.

Competenties programma-auditors

Voor al het bovenstaande geldt dat dit alleen haalbaar is met de juiste mensen. Veel internal auditdiensten kunnen niet experts op elk gebied hebben. Door kritisch te kijken naar de toegevoegde waarde die internal audit kan bieden, zouden bewuste keuzen moeten worden gemaakt om te investeren in bepaalde kennis en vaardigheden en andere juist in te huren. □



Lise Lotte Alons is senior manager bij Ernst & Young EDP Audit en richt zich op Program Advisory Services. Marcel Woltjes is manager bij Ernst & Young EDP Audit met

specialisatie in de financiële dienstverlening. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.



Conclusie

Er is een groeiend besef binnen organisaties dat er onvoldoende aandacht wordt besteed aan het laten slagen van strategisch/kritieke programma's. De algemene consensus is dat risicobeheersing en kwaliteitsbewaking van dergelijke programma's bij een risicomanaagement- of internal auditfunctie zouden moeten liggen. Deze functies zijn zich hier in toenemende mate van bewust, maar vooral vanwege de grote focus de afgelopen jaren op compliance, is er weinig capaciteit en budget beschikbaar. Door het programmaportfolio kritisch te analyseren, kan zowel de samenstelling van het portfolio worden geoptimaliseerd als een selectie plaatsvinden voor programma's met een hoog risico waarvoor een audit noodzakelijk is. Door internal audit en risicofuncties samen met de programmaorganisatie ook binnen programma's te laten onderzoeken welke onderdelen de meeste risico's of problemen bevatten, kan de relatief kleine auditcapaciteit voor programma's optimaal worden benut. Internal auditdiensten kunnen het zichzelf gemakkelijker maken door met bovenstaande activiteiten mede te zorgen voor een stabiele en uitgebalancheerde auditomgeving. Voorwaarde is dat (interne of externe) programma-auditors over kennis, vaardigheden en ervaring beschikken op het gebied van audit, programmamanagement, marktsegmenten en de programma-soort. Door een proactieve rol te nemen in programma-auditing, kunnen internal auditdiensten direct bijdragen aan het voorkomen van een negatieve impact van strategische programma's op de bedrijfsvoering. Dit zet programma-audits direct in een nieuw daglicht.

BWise

**The Process of
Success**

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

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

Hein-Pieter Okker in gesprek met zeiler Roy Heiner

Auditing als teamsport

Auditafdelingen vervullen hun rol het best als zij als team opereren. In de praktijk is het vaak lastig hechte teams samen te stellen, zeker voor multinationals die te maken hebben met meerdere tijdzones en cultuurverschillen. Hein-Pieter Okker, Metro Branch Manager voor het Utrechtse kantoor van Robert Half International, sprak over teambuilding met Roy Heiner, Nederlands bekendste zeiler.

Als geen ander weet de winnaar van de Volvo Ocean Race 2005-2006 hoe je een internationaal team van professionals smeedt en die samen tot grote prestaties laat komen. Heiner trekt parallellen tussen de zeilwereld en het bedrijfsleven en houdt auditors een spiegel voor als hij vertelt over zijn ervaringen met auditing in de tweeën-half jaar die de hele campagne duurde. "We maakten mee dat auditors bij voorbaat dachten dat er iets niet goed zou zijn."

In 2006 haalde je met Team ABN Amro de eerste en de vierde plaats in de Volvo Ocean Race, wel de Mount Everest van het zeilen genoemd. Hoe bereid je een team voor het op behalen van een overwinning?

"De keuzen die je als zeilploeg moet maken zijn vergelijkbaar met die in het bedrijfsleven. Je begint dus met het formuleren van doelen. In ons geval was dat winnen: de eerste meter van de boot moet als eerste over de finishlijn. De vraag is vervolgens hoe je dat bereikt. Je probeert er als eerste voor te zorgen dat er geen zwakste schakel is. De schakels in ons team kun je vergelijken met divisies of afdelingen van een bedrijf. De bemanning op het voordek staat bijvoorbeeld voor de verkoopstaf. De pit & grinders daarachter kun je zien als de backoffice. De verschillende schakels hoeven niet afzonderlijk het beste te presteren. Het gaat om die eerste meter van de boot. Het kan voldoende zijn als een schakel op 90 procent

van zijn kunnen presteert. Als één onderdeel succesvol is, levert dat mankracht of geld op om een achtergebleven onderdeel te helpen. Niemand heeft wat aan een boot die heel snel is, maar waarvan de kiel afbreekt of de hydrauliek het niet doet. Dankzij deze filosofie gaat de prestatie van het team als geheel omhoog, ook al bestraf je degenen die succesvol zijn door mensen of budget over te hevelen."

Hoe zorg je ervoor dat onderdelen die mankracht moeten inleveren hun motivatie niet verliezen? Het lijkt me lastig te accepteren als je wordt 'gestraft' voor je succes.

"Vooraf schetsen we situaties waarin dit kan voorkomen. Onze mensen beseffen dat zij hun ego in dienst moeten kunnen stel-

len van het team. Wij hebben mensen geselecteerd die daarmee kunnen omgaan. Als zij dan in de praktijk meemaken dat ze inderdaad elders moeten bijspringen, is dat niet zo erg. Maar ik ben met je eens dat het voor de persoon zelf niet zo leuk is."

Het team gaat dus boven het individu.

Geboren individualisten en eenmansbootzeilers vallen af?

"Ja, die vallen af. Of ze kunnen er mee leven dat het niet gaat om hun individuele prestatie. Het individu kwam bij de Volvo Ocean Race pas op de derde plaats, na prestatie en team. We probeerden in de tweeën-half jaar die de race, inclusief alle voorbereidingen, in beslag nam, een klimaat te scheppen waarin prestaties boven-



Team ABN-Amro Volvo Ocean Race.

aan staan. Iedereen moest zich dagelijks afvragen hoe zijn werk een bijdrage leverde aan het resultaat. Als tweede moesten zij de vraag stellen hoe hun individuele inbreng ten goede was gekomen aan het team.

Het is verbazingwekkend hoeveel mensen kunnen bereiken als niet één individu het krediet krijgt voor een prestatie. We zagen dat heel duidelijk bij het ontwerp van de boten. We waren gefocust op de vraag hoe de boten sneller zouden kunnen. Iedereen kon daarvoor ideeën aandragen. Dankzij de teamgeest mochten en durfden mensen fouten te maken en was het heel gemakkelijk een nieuwe weg in te slaan als een idee slecht bleek uit te pakken. Mensen zetten hun hakken niet in het zand. Dat zou bij individuele beoordeling wel zijn gebeurd.”

In jullie campagne wist iedereen wat zijn bijdrage was aan het uiteindelijke doel: de eerste meter van de boot als eerste over de finish. Komt deze aanpak in het bedrijfsleven veel voor, denk je?

“Weinig. De meeste bedrijven zijn nog hiërarchisch georganiseerd. In zo'n structuur komt toch vaak het individu naar boven. Bovendien krijgen medewerkers in een hiërarchische omgeving vaak opdracht bepaalde taken uit te voeren. Hun doel is dan het uitvoeren van die taak. De rol die die taak heeft in het geheel blijft vaak onderbelicht. Als medewerker weet je vaak niet eens wat de doelstelling van de onderneming is. In een team ben je niet verantwoordelijk voor je taak, maar voor het eindresultaat. Ik pleit niet voor het afschaffen van hiërarchie. Ik denk dat organisaties beide nodig hebben. In een voorspelbare omgeving is hiërarchie prima. In een flexibele omgeving heb je echt teams nodig om goed te kunnen presteren. Maar een team moet wel in staat zijn in te staan voor het eindresultaat. Het vraagt namelijk veel van de medewerkers. Veel mensen vinden de bijbehorende verantwoordelijkheid eng en willen om vijf uur echt een punt achter hun werk kunnen zetten. Daarom geloof ik in een combinatie van hiërarchie en flexibiliteit. Dat kan zelfs op de productievloer. Daar kan het werk prima hiërarchisch zijn georganiseerd, maar kun je kiezen voor een flexibele structuur om nieuwe ideeën op te doen.”

chisch zijn georganiseerd, maar kun je kiezen voor een flexibele structuur om nieuwe ideeën op te doen.”

Tijdens de campagne had je ook te maken met auditors. Hoe heb je het contact met hen ervaren?

“Er is een grapje dat vraagt naar het verschil tussen god en een auditor. Het antwoord is dat god niet denkt dat hij een auditor is. Daar zit wel wat in. Onder elke rekening en bonnetje moesten handtekeningen van drie verschillende mensen staan. Dat was ooit zo afgesproken. Die eis bleef overeind, ook al hadden van de drie mensen die moesten tekenen er inmiddels twee andere taken, omdat de

Roy Heiner is verreweg de meest bekende en gerenommeerde wedstrijdzeiler in Nederland. Zijn ervaring strekt zich uit over diverse zeilklassen en verschillende typen wedstrijden. Hij nam vier keer deel aan de Olympische Spelen, won in 1996 in Atlanta een bronzen medaille in de Finn klasse, werkte voor Oracle BMW Racing in de America's Cup en begeleidde meerdere projecten in de Volvo Ocean Race. Daarnaast schreef hij tal van titels op wereld-, Europees en nationaal niveau op zijn naam. In 1996 richtte hij naast zijn zeilactiviteiten zijn eigen bedrijf Team Heiner op, waarin topsport en bedrijfsleven elkaar op professionele wijze ontmoeten.



campagne was veranderd. Het stond immers zo op het lijstje. Misschien had dat wel kunnen veranderen, maar ik ben inhoudelijk onvoldoende thuis in auditing om daar een goed oordeel over te vellen. In elk geval was het tekenen tijdrovend en hield het ons van ons eigenlijke werk. Verder maakten we tijdens de campagne mee dat auditors bij voorbaat dachten dat er iets niet goed zou zijn. Bijvoorbeeld dat er een motor was gekocht die we niet konden gebruiken voor één van de boten. Het waren toch zeilboten? Het was dan aan ons om te bewijzen dat we wel degelijk alle gekochte motoren aan boord nodig

hadden en dat er niet één was bedoeld voor het hobbyproject van één van de scheepsbouwers, de Mustang-achtige sportwagen die elders in de hal stond. De auditor werkte voor ons gevoel niet mee met de zeilers, maar was eerder een tegen-speler die voldeed aan het clichébeeld van de politiemans die komt controleren.”

Hadden de auditors in jouw ogen hun werk ook op een andere manier kunnen invullen?

“De waarde van de klassieke invulling van de auditfunctie, aan de hand van checklisten, is in een flexibele omgeving beperkt. Het was gemakkelijker geweest

als de auditors meer met ons hadden samengewerkt en nauwer inhoudelijk bij de campagne betrokken waren geweest. De auditor had bijvoorbeeld meer de rol kunnen hebben van een coach die medeverantwoordelijk is voor de besluitvorming. In dat scenario gaat de auditor mee met de organisatie en komt hij niet langer achteraf voor een controle. Het betekent niet dat zijn principes anders hoeven te zijn. Het vraagt alleen om een andere, proactievare, werkwijze.” □

Han-Pieter Okker is werkzaam bij Robert Half.

Suggesties van Milka Lesparre om bij te blijven

boekalert

The Science of Compliance

Hoe om te gaan met wet- en regelgeving

Henriette Gelinck • Uitgeverij DBB Special Products • ISBN

9789078603023 • € 32,50



Het is voor bedrijven en overheden van wezenlijk belang dat wet- en regelgeving in de dagelijkse gang van zaken wordt geïntegreerd. Compliance geeft organisaties inzicht in het effect van wet- en regelgeving op de bedrijfsvoering en reikt methoden aan om de naleving tot een succes te maken.

Compliance wordt vaak in één adem genoemd met handhaving van wet- en regelgeving. Onze handhavingstraditie is streng. Regels zijn regels. Wie niet horen wil, moet maar voelen. Sancties en repressie kenmerken de handhaving van wet- en regelgeving. Compliance past in de traditie van kwaliteitsdenken, waarin voortdurend verbeteren een centraal thema is. Kwaliteitsdenken stuurt aan op bewustwording in een cyclus van plannen, uitvoeren, controleren en verbeteren. Je kunt je geen grotere tegenstelling voorstellen. *The Science of Compliance* verkent deze tegenstelling. Met als doel een brug te slaan tussen beide tradities.

Eckart's notes

Eckart Wintzen • Uitgeverij Lemniscaat • ISBN 9789056379674 * € 29,50



Tien jaar na dato vertelt Eckhart Wintzen over de succesformule waarmee hij 'zijn' BSO, een succesvol IT-bedrijf, overgenomen door Philips en via Origin nu onderdeel van Atos Origin, van eenmansbedrijf tot multinational met 10.000 medewerkers liet groeien. In dit boek geeft Wintzen aan hoe het bedrijf is opgericht, ingericht en groot is geworden. Hij beschrijft hoe de organisatie door celled-

ling snel kon groeien. BSO was een holdingorganisatie met daaronder de cellen, zelfstandige profitcenters. De holding had een aantal taken: bewaken dat elke cel de missie van BSO diende, opleggen van financiële software voor de geconsolideerde boekhouding, bepalen van de winstmarges die elke cel moest opleveren, en afdwingen van het gebruik van huisstijl (zowel extern in advertenties als intern door middel van interieur). De celdirecteur kreeg binnen de bovenstaande regels de ruimte om zijn 'bedrijfje' te runnen, personeel aan te nemen, opdrachten binnen te halen, leaseauto's aan te schaffen, teamuitjes te organiseren, et cetera. Als de cel meer dan 65 medewerkers kende, moest er een celledeling plaatsvinden. Uit eigen gelederen werd een nieuwe directeur benoemd, en zo gingen twee cellen verder. Volgens Wintzen werkt dit model omdat het verantwoordelijkheid geeft aan mensen.

De regels en het spel - Gesprekken met Morris Tabaksblat

Pieter Couwenbergh en Hein Haenen • Uitgeverij Business Contact

• ISBN 9789047000075 • € 19,90



Drie jaar na de publicatie van 'zijn' corporate governance-code geeft Morris Tabaksblat in dit boek zijn eigenzinnige visie op leiderschap, ondernemingscultuur en behoorlijk bestuur. De voormalige bestuursvoorzitter van Unilever, in 2004 nog uitgeroepen tot 'machtigste commissaris van Nederland', draaide jarenlang mee in de top van het Nederlandse bedrijfsleven. Toch is hij bepaald geen old boy geworden, maar een kritische outsider gebleven. Hij heeft zijn functies in het bedrijfsleven opgegeven, maar is nog altijd op de hoogte van onderwerpen die dezer dagen zoveel ophef veroorzaken, zoals vijandige overnames, private equity en aandeelhoudersactivisme. Hij illustreert zijn observaties met tal van ervaringen en anekdotes, die de man achter de opvattingen in beeld brengen. □

De toekomst van internal audit

In september 2004 discussieerde het Noord-Amerikaanse Audit Committee Leadership Network (ACLN) over de veranderende rol van de internal auditfunctie in het licht van de nieuwe corporate governance-regels, waaronder uiteraard met name de Sarbanes Oxley Act. In deze discussie werd aangegeven dat in 2006 een nieuw omslagpunt zou volgen. In dit artikel wordt de visie van het ACLN op de sinds september 2004 afgelegde weg belicht, alsmede hun nieuwe bespiegelingen op de toekomst van de internal auditfunctie.

Drs. C.A. Visser CIA en C.M.P. Mintjens RO CIA CCSA

Het ACLN bestaat uit voorzitters Audit Commissies (AC) van vooraanstaande Noord-Amerikaanse organisaties, zoals General Electric, Texas Instruments, Microsoft, Coca Cola Company en Cisco Systems. Zij hebben zich gecommitteerd tot het verbeteren van de prestaties van AC's en het versterken van het vertrouwen in de financiële markt. Op 12 oktober 2006 werd de veertiende ACLN bijeenkomst gehouden. Het doel was inzicht krijgen in de afgelegde weg sinds de invoering van de Sarbanes Oxley Act, opkomende 'best practices' en het delen van inzicht in vraagstukken die de auditomgeving domineren. Gedurende deze bijeenkomst discussieerden de deelnemers over de volgende onderwerpen:

1. Post Sarbanes Oxley, een nieuwe missie en een nieuw programma voor internal audit.
2. Nieuwe manieren van denken over de middelen en kennis van internal audit.
3. De AC's nauwere relatie met de internal audit.

1. Post Sarbanes Oxley Act, een nieuwe missie en een nieuw programma voor internal audit

Vóór 2002 waren de meeste van de internal auditfuncties vooral gericht op financial en operational audits, waarbij procesverbetering een bijproduct was van de operational audits. Sinds 2002 is de internal auditfunctie zich steeds meer gaan richten op Sectie 404 van de Sarbanes Oxley Act (SOx) dat zich richt op de (certificering van) de interne beheersing van externe financiële verslaggeving. Nu de initiële drukte van de SOx-implementatie is weggeëbd, is de tendens waarneembaar dat veel organisaties

weer teruggaan naar een breder mandaat voor internal audit. Dit is een beweging die ook bij de grote Nederlandse auditfuncties van in Noord-Amerika genoteerde bedrijven waarneembaar is.

Een onderzoek, uitgevoerd door Ernst & Young in september 2006, laat zien dat de vraag naar de diensten, van de internal auditfunctie, steeds pluriformer wordt.¹ De internal auditfunctie richt zich niet langer alleen op financial audits en interne controlewerkzaamheden, ze beweegt zich steeds meer in de richting van operational audits en procesverbetering, alsook in de richting van risicomanagement.

De deelnemers van het ACLN zien een evolutie in de missie van de internal auditfunctie die in lijn is met de uitkomsten van het genoemde onderzoek van Ernst & Young. De deelnemers bespraken tijdens de bijeenkomst vier hoofdtaken die zij voor de internal auditfunctie weggelegd zien:

1. Financial audits en interne controle: de deelnemers vinden dat financial audits en het testen van internal controls de primaire taken van internal audit dienen te zijn;
2. Operational audits en procesverbetering: de deelnemers signaleren ook een terugkeer naar meer operationeel gericht werk en het adviseren in procesverbetering als afgeleide taak. Ook denken de deelnemers dat meer operationeel gerichte audits belangrijk zijn voor het behouden van getalenteerde auditors en voor het zeker stellen dat business units toegevoegde waarde zien in de internal auditfunctie. Wel plaatste een deelnemer hierbij de volgende kanttekening: "I am concerned about inter-

nal audit getting into process improvement and added value – earning their way. Doesn't that cloud their objectivity?"

Andere deelnemers gaven hierbij aan dit simpel op te lossen door de auditors die zich bezighouden met procesverbetering niet dezelfde te laten zijn als de auditors die zich bezighouden met het testen.

3. Compliance-activiteiten: de internal auditfunctie kan audits uitvoeren op het naleven van zowel externe wet- en regelgeving als bedrijfsregels en contracten.
4. Risicomanagement: de deelnemers zijn het eens over het feit dat internal audit een rol moet spelen in het risicomanagement proces en het rapporteren daarover. Ze zijn het echter niet eens over de mate waarin internal audit zelf betrokken zou moeten zijn (en in welke rol) in risicomanagement.

Volgens de deelnemers zoekt de internal auditfunctie naar een meer geïntegreerde aanpak om te kunnen voorzien in deze verschillende rollen. Ze werkt dan ook steeds meer holistisch en probeert financial, operational, IT en compliance audits te integreren en op een integrale manier te kijken naar specifieke gebieden. Een ontwikkeling die door de ACLN-deelnemers wordt onderschreven. COSO's Internal Control Integrated Framework (of juist ERM) werd in deze context door diverse deelnemers als bruikbaar aangemerkt. Ook in de Nederlandse praktijk zien we dat COSO Enterprise Risk Management Framework meer en meer als uitgangspunt wordt genomen. De rol van de internal auditor bij risicomanagement is ook tijdens het voorjaarscongres in 2006 en in *Audit Magazine* september 2003 uitgebreid aan de orde geweest.

2. Nieuwe manieren van denken over de middelen en kennis van internal audit

Volgens het Instituut voor Internal Auditors (IIA) moeten AC-leden een actieve rol spelen in het waarborgen van de onafhankelijkheid van de internal auditfunctie en zeker stellen dat er genoeg middelen zijn om een adequaat kwaliteitsniveau van informatie te kunnen bereiken.² Uit het onderzoek van Ernst & Young blijkt dat de helft van de ondervraagde organisaties uitbreiding van de internal afdeling voor ogen heeft in het jaar 2007.³ Uitbreiding van zowel het aantal auditors als uitbreiding het aantal aanwezige specialismen binnen de afdeling. Een groot probleem hierbij is volgens de deelnemers van het ALCN echter de krapte op de externe en interne arbeidsmarkt en de hoge salarissen wereldwijd. Ook op de Nederlandse arbeidsmarkt zijn mensen met audit-, risk management- en/of compliancekennis moeilijk aan te trekken en te behouden (zie ook *Audit Magazine*, maart 2004).

Juist nu de meeste internal auditfuncties het grootste gedeelte van de Sarbanes-Oxley-werkzaamheden achter de rug hebben, zien we dat de internal auditfunctie weer een kweekvijver wordt voor 'high-potentials' op het gebied van financiën. Hoewel er nog steeds geen consensus bestaat over de ontwikkeling van talent voor (brede) managementfuncties binnen de interne auditfunctie,

Kan de aanpak van General Electric uitkomst bieden?

Een manier waarop de internal auditfunctie probeert om te gaan met het probleem van de krapte op de arbeidsmarkt, is het aanpassen van de werving- en selectiecriteria voor medewerkers die geen auditkennis en ervaring hebben. Deze aanpak is opvallend gelijk aan de aanpak die General Electric (GE) in het begin van de jaren negentig hanteerde. GE's interne auditfunctie is lang gezien als één van de beste in de Verenigde Staten.⁴ De medewerkers van GE's corporate afdeling brachten gemiddeld twee tot drie jaar door met het leren van complexe details en de verschillende functies binnen de organisatie en werden op deze manier doordrongen van de controlemgeving voordat ze doorstroomden de organisatie in. De medewerkers stroomden in verschillende managementfuncties in, in tegenstelling tot andere organisaties waar de doorstroom meestal is beperkt tot financiële functies.

Andere deelnemers bepleiten een hybride aanpak waarbij speciale, in tegenstelling tot de GE-aanpak, zien we wel dat de interesse voor dit onderwerp groter is dan twee jaar geleden. Sommige deelnemers aan het ACLN vragen zich bijvoorbeeld af of het mogelijk is om de auditfunctie als kweekvijver te gebruiken voor verschillende managementfuncties in organisaties waar functies als bijvoorbeeld marketing en techniek heel belangrijk zijn.

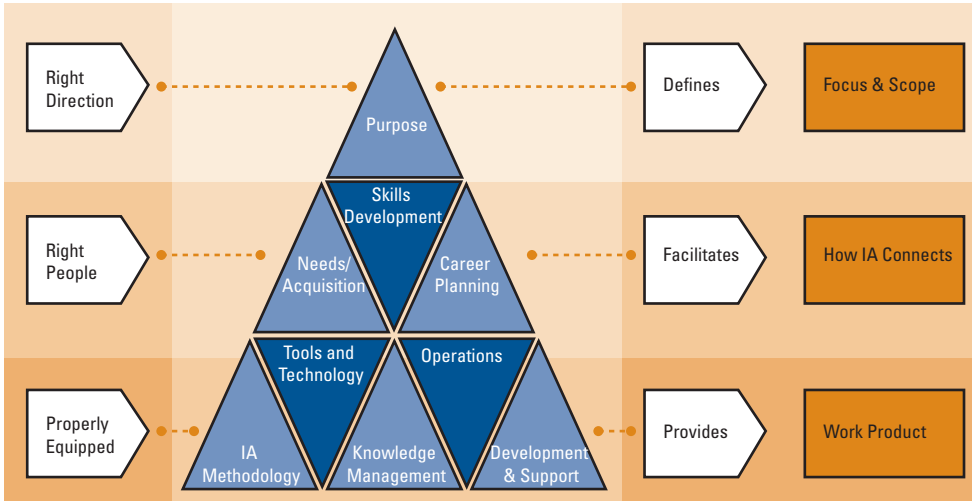
Andere deelnemers bepleiten een hybride aanpak waarbij specia-

Internal audit moet experimenteren met nieuwe manieren om de oorlog te winnen

listische auditors, van bijvoorbeeld een 'Big Four'-organisatie, samenwerken met de 'high-potentials' van de eigen organisatie.

In het kader van de bezetting van de internal auditfunctie bespreken de ACLN-deelnemers ook de importantie van medewerkers die meerdere talen spreken: "You can't operate in Brazil without Portuguese. U.S. expats going out there doesn't work." Een groot aantal deelnemers werkt derhalve met lokale dienstverleners ten einde auditors tijdelijk in huis te halen die de juiste taal spreken. Dit betreft zo'n 10 tot 20 procent van de interne auditfunctie.

De hiervoor genoemde inzichten van de ACLN-deelnemers inzake de middelen en kennis van de auditfunctie zijn in lijn met de resultaten van het eerder genoemde Ernst & Young-onderzoek. Teneinde de gewenste effectiviteit, en daarmee de benodigde ontwikkelpunten, voor de internal auditfunctie te kunnen bepalen dient echter met meer aspecten rekening gehouden te worden dan alleen middelen en kennis.



Figuur 1. Building a world class audit function

Dit raamwerk kent drie niveaus: de juiste richting, de juiste mensen en de juiste bagage. De juiste richting is bepalend voor de focus en scope van de internal audit-werkzaamheden. Het hebben van de juist mensen is bepalend voor de mate waarin de internal auditfunctie aansluit op de organisatie, waarbij het hebben van de juiste bagage bepalend is voor de productiviteit van deze mensen. Bovenstaande ontwikkelingen geven aan dat het vinden en behouden van de juiste mensen met de juiste bagage grote uitdagingen zijn bij de inrichting van de auditfunctie.

Conclusie

In *figuur 2* zijn de in dit artikel beschreven ontwikkelingen grafisch weergegeven. De rol en invloed van de verschillende stakeholders is aan verandering onderhevig en heeft daarmee invloed op de focus van de internal auditfunctie. De focus van de auditfunctie bepaalt op haar beurt weer de skills waarover de auditors dienen te beschikken.

Voorzitters van het AC hebben de internal auditfunctie lange tijd beschreven als hun oren en ogen in de organisatie. In 2004 voorspelden de deelnemers van het ACLN dat de internal auditfunctie rond deze tijd een keerpunt zou bereiken, en ze hadden gelijk. Internal auditfuncties beginnen steeds meer diensten te verlenen die buiten het gebied financial auditing en interne controle liggen. Het is afwachten of dit het gevolg is van de (extra) beschikbare uren nu de SOx-implementatie is afgerond, of dat het om een langetermijntrend gaat. In de tussentijd richten de voorzitters van de AC zich op het versterken en verdiepen van de relatie met het hoofd van de internal afdeling en overige stakeholders. Internal audit dient op haar beurt te experimenteren met nieuwe manieren om de oorlog te winnen teneinde internal audit talent met voldoende skills aan te trekken, te ontwikkelen en te behouden.

3. De AC's nauwere relatie met internal audit

InSights⁵ schreef in 2004 dat met name SOx de relatie tussen het AC en de externe auditor heeft versterkt. Zo rapporteert de external auditor direct aan het AC teneinde de onafhankelijkheid ten opzichte van het management te waarborgen. Daarnaast legt de external auditor verantwoording voor het uitgevoerde werk af aan het AC.

Op een vergelijkbare manier melden internal auditors een sterkere relatie met external auditors terwijl ze tegelijkertijd inzien dat ze de onafhankelijkheid die ze hebben dienen te bewaren. SOx heeft echter niet de werk- en verantwoordingsrelatie tussen het AC en de internal auditors veranderd.

Nu, ruim twee jaar later, praten de deelnemers van het ACLN over een veel diepere en meer strategische relatie met internal audit. Een deelnemer zei: "The audit chair can give shelter to make the



Figuur 2. Emerging role of internal audit

external auditor more effective, independent, and confident. At the same time, you can empower internal audit more.”

De vraag is echter hoe het AC het best waakzaam dient te zijn voor het gevaar dat internal audit, het management en de external auditor een te nauwe relatie krijgen. Deze partijen werken immers dagelijks nauw samen. Hiervoor zal het AC de juiste kritische vragen over bijvoorbeeld de wederzijdse onafhankelijkheid, het functioneren, de beschikbaarheid en effectiviteit moeten weten te stellen. Uiteindelijk doel is het in stand houden van een ‘gezonde spanning’ in de werkrelaties tussen internal audit, het management en de external auditor. Daarnaast zal het AC een omgeving moeten zien te creëren waarin mensen kunnen zeggen wat er gezegd dient te worden, zonder dat daarop repressieve maatregelen volgen.

Voorzitters van het AC denken dat het AC een belangrijke rol speelt in het bekrachtigen van de aanbevelingen van internal audit: “If there is an audit [that identifies a problem], the business unit head and CFO have to come to the AC and explain what they are doing about it. It is a wonderful motivator [for them to take action].”

De relatie tussen het AC en internal audit is nu veel sterker dan in het verleden het geval was omdat de rapportagelijnen veel duidelijker zijn geworden. Dit is volgens hen het gevolg van de directe rapportagelijnen richting het AC en het verleggen van de administratieve rapportagelijnen van de CFO naar de CEO of the CRO. □

Cees Visser (cees.visser@nl.ey.com) en Cyriel Mintjens (cyriel.mintjens@nl.ey.com) zijn respectievelijk partner en manager Risk Advisory Services bij Ernst & Young Accountants.

Noten

1. Ernst & Young, *Internal Audit Survey Summary*, september 2006. Het onderzoek is uitgevoerd in 2006 door face-to-face interviews met 115 CAE's en direct schrijven. 32 Procent van de respondenten vertegenwoordigde Fortune 100-organisaties.
2. The Institute of Internal Auditors, *Internal Audit Standards: Why They Matter* (Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors, 2005) Beschikbaar op: www.theiia.org/download.cfm?file=83632.
3. Ernst & Young, *Internal Audit Survey Summary*, 17.
4. John Pancoast, 'How audit earns plaudit', *Financial Executive* 11, no. 6 (November 1995), 30.
5. Ernst & Young and Tapestry Networks, *The internal auditor's perspective*, InSights, July 6, 2004, 6. Beschikbaar op: http://www.tapestrynetworks.com/documents/Tapestry_EY_ACLN_July04_InSights.pdf.

nieuws van de universiteiten

Gastcolleges keuzemodule

De colleges van het tweede jaar worden afgesloten met een keuzemodule, waarbinnen de studenten kunnen kiezen uit drie richtingen; auditing bij de overheid; auditing bij financiële instellingen en integrated auditing. In mei en juni jl. hebben diverse gastdocenten colleges verzorgd, waaronder twee docenten uit het buitenland. Dr. Robert Melville van Cass Business School London ging in zijn college in op 'The contribution internal auditors make to strategic management'. Op basis van het onderzoek 'Values and motivation in public administration: Public Service Motivation in an international comparative perspective' gaf Wouter Vandenaabeele van de Katholieke Universiteit Leuven een college. Uit zijn onderzoek blijkt dat Public Service Motivation de voornaamste drijfveer is om voor de overheid te werken.

Docentenbijeenkomst

Op 3 juli jl. vond een docentenbijeenkomst plaats van de opleidingen I/OA en IT-Auditing. Doel ervan was het geven van een toelichting op de vernieuwde curricula van beide opleidingen en een uiteenzetting op hoofdlijnen van de evaluaties van het afgelopen jaar. Ook de onderlinge uitwisseling van ervaringen werd als zeer leerzaam ervaren.



Promotie Leen Paape:

Intern toezicht in veel organisaties kan verbeterd worden

In een goed gevulde aula is vrijdag 22 juni jl. Leen Paape (Program Director van de opleiding Internal/Operational Auditing) gepromoveerd. In zijn proefschrift 'Corporate Governance: The Impact on the Role, Position, and Scope of Services of the Internal Audit Function', onderzocht Leen Paape de internal auditfuncties via casestudies bij bedrijven als ABN Amro, TNT, Bank Nederlandse Gemeenten en de Informatie Beheer Groep. Paape bepleit een sterkere band tussen internal auditors en de raad van commissarissen, die immers toezicht moeten houden op het functioneren van de gehele organisatie. Nu schermt de raad van bestuur internal auditors nog te veel af. Promotoren waren prof.dr. Gert van der Pijl en prof.dr. Harry Commandeur, Faculteit der Economische Wetenschappen.

Afgestudeerd in januari 2007

In januari 2007 hebben de volgende studenten de EMIA-bul in ontvangst mogen nemen:

Renate Adema-Steenwijk, Accountantsdienst Rotterdam

Alan Bargi, Inspectie Werk en Inkomen (Ministerie SZW)

Cees Bijl, Interpay Nederland bv

Tom Dutilh, Robeco Nederland bv

Remco van Mosel, PricewaterhouseCoopers nv

Heico Rosevink, Ministerie van Financiën

Suzi Samba, Fortis Bank

Dennis Smit, PricewaterhouseCoopers nv

Vincent Straaten, De Nederlandsche Bank



Module 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. In november 2007 start weer een nieuwe serie colleges. Voor nadere informatie: www.esaa.nl of 010-4082437.

PAS-bijeenkomst:

'Kwaliteitstoetsing door het IIA bij kleine IAD's'

De kenniskring PAS (Professionele Audit Solisten) is gericht op het uitwisselen van kennis en ervaringen tussen kleine auditafdelingen. PAS organiseert hiervoor periodiek themabijeenkomsten en verzorgt publicaties. Nu de eerste kwaliteitstoetsingen bij kleine auditdiensten van start zijn gegaan, heeft de kenniskring PAS op maandag 18 juni jl. een bijeenkomst over dit thema georganiseerd. Om de bestuursstandpunten over de kwaliteitstoetsing van het IIA toe te lichten was Ronald Alsen uitgenodigd. Tijdens de bijeenkomst werden vervolgens navolgende stellingen bediscussieerd.

Stelling 1: Het IIA zou zelfevaluatie of peerreviewing tussen auditafdelingen moeten stimuleren, reglementeren, faciliteren en registreren. Deze zelfevaluatie of peerreviewing gaat vooraf aan de feitelijk vanwege het IIA uit te voeren kwaliteitstoetsing. Het IIA steunt op de resultaten van de zelfevaluatie/peerreview en reviewt de toetsing marginaal.

Toelichting: internal auditing heeft als toegevoegde waarde dat de mate van zelforganisatie en zelfcontrol van de doelorganisatie zal toenemen. In dat licht bezien lijkt het vanzelfsprekend dat het IIA er vanuit mag gaan dat de auditafdeling zeer goed in staat moet worden geacht vormen van zelfevaluatie aan te hangen en toe te passen. Deze zelftoetsing kan op verschillende manieren plaatsvinden: door het toepassen van checklists, door het houden van workshops, alsmede door het laten uitvoeren van een review door bevriende auditafdelingen, door studenten of door daartoe geëquipeerde bureaus. De periodieke formele IIA-toets zal maximaal gebruikmaken van bovengenoemde kwaliteitsverhogende maatregelen.

Stelling 2: De eerste vijf jaar zou een klei-

ne/startende auditafdeling moeten worden vrijgesteld van een kwaliteitstoetsing.

Toelichting: bij de toetsing van kleine/startende auditafdelingen kan rekening worden gehouden met het maturity-level van de afdeling. In plaats van vrijstelling in de eerste vijf jaar kan ook worden gedacht aan het uitvoeren van een al of niet formele kwaliteitstoetsing in bijvoorbeeld het tweede jaar, om hiermee het niveau van de afdeling en de verbeterpunten te bepalen.

Stelling 3: Bij de kwaliteitstoetsing van kleine auditafdelingen kan een lightversie van toetsingsvragen of best practices als normkader volstaan/worden ontwikkeld.

Toelichting: na enige discussie werd geconcludeerd dat een objectieve toetsing een vereiste is en meerwaarde heeft voor een auditafdeling. Het aanpassen van de algemene normen is voor het IIA geen optie. Een praktische aanvulling voor kleine internal auditafdelingen aan de Standards is veelal maatwerk. De kenniskring zou het IIA kunnen ondersteunen als sparringpartner.

Stelling 4: IIA Nederland dient ook één maal per vijf jaar te toetsen, conform IIA Inc.

Toelichting: IIA heeft besloten over te stappen naar een vijfjaarlijkse toetsing, conform IIA Inc. De AFM zal hoogstwaarschijnlijk de vierjaarlijkse kwaliteitstoetsing van het NIVRA gaan uitvoeren bij de doelgroep. Voor de niet daaronder vallende interne accountantsdiensten die zowel RA's als IIA-leden omvatten, biedt het IIA, om 'dubbele toetsing' te voorkomen, optioneel een qua inhoud en frequentie aangepaste toetsing aan.

Stelling 5: Kosten van een kwaliteitstoetsing bij kleine auditafdelingen staan niet in verhouding tot hetgeen het oplevert.



UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

Toelichting: IIA streeft ernaar het rendement van de kwaliteitstoetsing te vergroten, waarbij het IIA zonder winstdoelstelling werkt. Het rendement is uiteraard afhankelijk van de bevindingen en de 'waarde' van de verkregen assurance en uitgebrachte aanbevelingen.

Bij afsluiting van de bijeenkomst kon worden geconcludeerd dat de discussie over de stellingen tot waardevolle inzichten heeft geleid. Inzichten die zullen bijdragen aan verdere gedachte- en besluitvorming binnen het IIA.

Ester Ganzevles-Roskam
e.ganzevles@connexion.nl

Programme Manager EMIA-opleiding

Jurrien Endenburg is per april jl. aangesteld als programme manager van de Executive Master of Internal Auditingopleiding aan de Universiteit van Amsterdam. Na haar studie Beleid, Communicatie en Organisatie aan de Vrije Universiteit Amsterdam werkte zij ruim vijf jaar voor de Vrije Universiteit. De laatste drie jaar als projectleider bij de VU Law Academy, een afdeling die het post-academische onderwijs verzorgt (cursussen, leergangen, in-companytrajecten) voor de rechtenfaculteit. Als programme manager is Jurrien verantwoordelijk voor de dagelijkse leiding en de organisatie van de opleiding.

Wie helpt ons met het uitvoeren van uitdagende audits?

Kijk voor meer informatie over deze vacature op www.acs.nl en stuur je CV met motivatie naar ACS, t.a.v. Karin Doeff-Okhuijsen of mail aan info@acs.nl.



Cursuskalender najaar 2007

10-12 sept. '07	Training Introductie in IT Auditing
13-14 sept. '07	Training Consulting: Activities, Skills, Attitudes
18-19 sept. '07	Training Fraudedetectie en -onderzoek
20-21 sept. '07	Training IT Governance en ICT Business Alignment
25-26 sept. '07 + 3 - 4 okt. '07	Training Tools & Techniques for the Beginning Auditor
27-28 sept. '07	Training Auditen van contracten
1-2 okt. '07	Training Adding Value Using Risk-based Auditing
8-9 okt. '07	Training Introduction to Control Self Assessment
8-9 okt. '07	Training Projectauditing
9-11 okt. '07	Training Enhanced Communications for Auditors
11-12 okt. '07	Training COSO ERM, What's New, What's Next
16 okt. '07 + 23 okt. '07	CIA training Part II
19 okt. '07 + 26 okt. '07	CIA training Part I
30 okt. '07 + 6 nov. '07	CIA training Part III
1 nov. '07	Seminar 'Verordening Gedragscode' toegespitst op de internal auditor
1-2 nov. '07	Training Creative Problem-solving Techniques for the Auditor
2 nov. '07 + 9 nov. '07	CIA training Part IV
8-9 nov. '07	Training Value Added Business Controls: The right way to manage risk
12-13 nov. '07	Training Evaluating Internal Controls: A COSO-based Approach
22-23 nov. '07	Training Introductie verzekeringskennis voor auditors
28-30 nov. '07	Training Introductie in IT Auditing
29 nov. '07	Seminar Ontwikkelingen in Internal Auditing binnen de Overheid
3-4 dec. '07	Training Financial Auditing for Internal Auditors
10-12 dec. '07	Training Skills for the new auditor-in-charge
11-12 dec. '07 + 18 - 19 dec. '07	Training Tools and Techniques for the Beginning Auditor
20-21 dec. '07	Training Introductie vastgoed voor auditors

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

Seminar Ontwikkelingen in Internal Auditing binnen de Overheid

Onlangs heeft Arie Molenkamp voor het IIA een seminar verzorgd over de uitdagingen waarvoor het management van organisaties zich dezer dagen ziet gesteld en de rol van de internal auditor daarbij.

Hierbij kwamen onder andere de volgende vraagstukken aan de orde:

- Weten internal auditors wat er speelt in de maatschappij en bij toezichhouders?
- Richt de internal auditor zich ook op strategievorming en reorganisaties?
- Kan de internal auditafdeling daarbij aanvullende zekerheid verstrekken?
- Hoe gaat de internal auditor om met het tekort aan auditcapaciteit?
- Welke rol speelt de auditor bij het doorvoeren van C(R)SA binnen de doelorganisatie?
- Wat zijn de dilemma's waarmee de internal auditor wordt geconfronteerd?
- Wat zijn collegeonderzoeken en hoe moet artikel 213a van de Gemeentewet in deze worden geïnterpreteerd?
- Dienen de resultaten van 'risk based auditing' ook in het jaarverslag te worden opgenomen?
- Welke belemmeringen levert het toepassen van ratingsystemen op?
- Hoe borgt de auditor zijn noodzakelijk geachte onafhankelijkheid?
- Hoe verhoudt de rol van de inspecteur zich met die van internal auditor?
- Kan de internal auditor steunen op horizontaal toezicht?
- Kan het management een beroep doen op de auditor als 'businesspartner'?

Gezien de evaluatieresultaten van dit seminar heeft de commissie verzocht het evenement te herhalen en – deze keer – toe te spitsen op de sector Overheid, zowel voor centrale als lokale overheden. Op donderdag 29 november 2007 zal Arie Molenkamp dit speciale programma in Den Haag verzorgen. Aanmelden is mogelijk via www.iaa.nl.



Vrijwilligers gezocht voor nieuw op te richten websiteredactie

De website van IIA Nederland is één van de belangrijkste communicatiekanalen van de vereniging. De structuur en vormgeving van de website zijn onlangs vernieuwd. De op de website beschikbare informatie is hiermee voor bezoekers toegankelijker geworden. De belangrijkste uitdaging voor de huidige website is het creëren van een community. Daarvoor is het cruciaal om veel meer actuele, vaktechnische content aan te bieden en deze ook frequenter te verversen dan op dit moment mogelijk is. Om dat te kunnen realiseren wordt een websiteredactie opgericht.

De websiteredactie rapporteert aan de bestuurssectie Communicatie en werkt nauw samen met het bureau en de andere IIA-commissies.

Hebt u een visie op professional practices en de online ontsluiting daarvan en interesse hieraan als vrijwilliger een bijdrage te leveren door onder andere:

- het via de website toegankelijk maken van relevante vaktechnische content uit binnen- en buitenland;
- mee te denken over mogelijke nieuwe functionaliteiten van de website;
- het periodiek monitoren van de behoefte van de beroepsgroep ten aanzien van de content van de website.

Meldt u zich dan nu aan!

Voor meer informatie of aanmelden kunt u contact opnemen met Milka Lesparre, telefoon 020 - 301 03 58

Oproep vrijwilligers vaktechnische projecten

IIA Nederland en de Vakgroep INTAC van het NIVRA hebben afgesproken om op korte termijn een viertal projecten gezamenlijk op te pakken. Inmiddels zijn vanuit de besturen van beide organen sturgroepleden benoemd.

Voor het concreet uitwerken van de projecten is behoefte aan een beperkt aantal vrijwilligers. De inzet verschilt per project en wordt geschat tussen de veertig en tachtig uur in de periode september 2007- maart 2008. Om de reistijd van een ieder te beperken zal zoveel mogelijk gebruik worden gemaakt van conference calls.

De projecten betreffen:

1. Samenwerking internal auditors, externe- en overheidsaccountants.
2. Relatie interne auditors met audit commissies.
3. Ontwikkelen van een (5-daagse) Mastercourse Internal Auditors (met name gericht op de zogenaamde zij-instromers).
4. Herzien van de Position Paper Internal Auditor in Nederland.

Aanmelding en meer informatie via Hans Nieuwlands (h.nieuwlands@nivra.nl) telefoon 020 - 301 02 56



Kort verslag IIA International Conference 2007

De conferentie werd bezocht door 2058 delegates (onder wie 124 sprekers) uit 99 landen waarvan 55 procent uit Europa, 17 procent uit Noord-Amerika en 12 procent uit Zuidoost-Azië. Daarnaast kwamen er 183 social delegates mee (waaronder enkele tientallen kinderen) en waren tijdens de conferentie 140 vrijwilligers actief. De evaluatie onder de deelnemers – die geheel digitaal geschiedde – is inmiddels afgerond. De conferentie als geheel werd met een gemiddelde score van 3,154 op een schaal van 1-4 erg goed beoordeeld. Er was met name veel waardering voor de logistiek en de 'IIA-medewerkers', de vrijwilligers in hun zeer herkenbare oranje shirts dus!

Op de conferentiewebsite www.iaa2007.com zijn de presentaties van de sprekers, de grote hoeveelheid foto's en een korte film over de conferentie te vinden.

Kwaliteitstoetsing

Rondom de internationale conferentie werd van de aanwezigheid van veel internationale staf- en commissieleden gebruik gemaakt en werden diverse overleggen gevoerd met Nederlandse commissieleden. Heel belangrijk was dat daarbij officieel een volledige accreditatie werd verleend aan de kwaliteitstoetsing zoals die de afgelopen jaren hier in Nederland is ontwikkeld.

CIA-examens digitaal

Het komende CIA-examen in november zal het laatste zijn dat op de welbekende wijze wordt afgenomen met één wereldwijde zitting waarin alle kandidaten het examen op papier invullen. Vanaf februari 2008 zal het examen digitaal gaan, waarbij er per jaar vier mogelijkheden komen om examen af te leggen op een zelf te kiezen dag en tijd binnen een 'window' van telkens twee maanden. De kosten zullen wel omhoog gaan omdat er een extra bedrag dient te worden betaald aan de digitale examenorganisatie. De details hierover kunt u binnenkort op de website lezen.

Voortgang integratie IIA en VRO

De voorbereidingen voor de integratie van IIA en VRO die naar verwachting eind dit jaar wordt gesloten, worden steeds concreter. Het ledenbestand van de VRO is inmiddels samengevoegd met dat van IIA en in de database ingevoerd. Gelieve derhalve eventuele wijzigingen bij het Bureau van IIA door te geven, ook als het over uw RO-titel gaat. De facturatie voor de contributie 2007 van de VRO is op verzoek van de penningmeester ook door IIA vanuit de gezamenlijke database uitgevoerd; dit betekent echter niet dat beide verenigingen al één financiële administratie voeren. Met een team van juristen wordt de laatste hand gelegd aan nieuwe gezamenlijke statuten en reglementen voor de vereniging, maar ook voor de nog op te richten Stichting die het beheer zal gaan voeren over het RO-register. In de ledenvergaderingen, op nader te bepalen data in november, zullen deze reglementen aan de leden ter goedkeuring worden voorgelegd.

personalia



Berichten kunt u mailen naar iaa@iaa.nl

Huck Chuah is per 1 maart jl. werkzaam als hoofd Internal Audit bij Samas nv Huck is verantwoordelijk voor het opzetten en uitdragen van de internal audit functie.

Daarvoor was hij senior auditor bij Bank Insinger de Beaufort.

Sander Weisz start in september als hoofd IAD bij USG People, de moederorganisatie van onder andere Creyf's, Content, Start en Unique.

Bijzonder flexibel

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

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

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



Drentestraat 20 · 1083 HK Amsterdam

 **ERNST & YOUNG**
Quality In Everything We Do

Eindelijk een visie

Hans van der Loo, Jeroen Geelhoed en Salem Samhoud • Kus de visie wakker • Academic Service • ISBN 978 90 5261 582 0

R. J. Klamer

Toen ik *Kus de visie wakker* in handen kreeg was mijn eerste reactie: alweer een boek over het nut en de noodzaak van visies en visie ontwikkelingen. Wat een gedoe. Alweer een boek dat mij vertelt hoe belangrijk het is om een visie te hebben... Een reactie uit mijn omgeving: een visie en een missie dat is toch iets wat je op een middag bedenkt en waarbij je in twee mooie zinnen die niet te veel op elkaar moeten lijken iets moois zegt. Om eerlijk te zijn was dat ook een beetje mijn gevoel.

Maar Geelhoed c.s. hebben een goed trackrecord. Hun vorige boek *Plezier en Prestatie* staat nog steeds in mijn lijstje van beste boeken. En dus lees ik. Twee weekenden kostte het. Na het eerste weekend besteed te hebben aan het eerste deel waarin de theorie en de actuele duiding alle bovenstaande vooroordelen netjes omverhaalden, gaf het tweede weekend antwoord op de vraag hoe ik al die wijsheid nu eens in daden kon gaan omzetten. Maar de tijd er tussen had ik wel nodig. Het is een mooi boek, absoluut. Maar zeker niet simpel. Eenvoudig en heel leesbaar geschreven, maar je moet er wel bij nadenken. En ik adviseer iedereen die zich (wel eens, een beetje) met beleid of visie ontwikkeling heeft bemoeid dit boek te lezen. Koop een exemplaar voor het hele MT en maak er een gezamenlijke studie van. Wedden dat je eindelijk een visie krijgt.

Tijdens dat proces kom je prachtige zaken tegen. Om het proces van visievorming op te delen en het antwoord te laten zijn op de volgende vier vragen: Waarom bestaan wij? Waarheen gaan wij? Waarin blinken wij uit? Waarvoor staan wij? De antwoorden zijn vier gebieden van de cirkel die samen de visie vormen: het hogere doel,

het gewaagde doel, de kernkwaliteiten en de kernwaarden van de organisatie.

Natuurlijk speelt de cultuur een rol. Een visie van een uiterst creatief en op de markt gericht bedrijf zal anders zijn dan de op interne processen gerichte auditor-organisatie. Ook daarover vergroten de schrijvers het bestaande inzicht. Door analyse en duiding van eerder bedachte modellen en ideeën uit recente publicaties wordt aangegeven welke plaats de organisatie in de maatschappij heeft en welke keuzen daarbij horen. Vooral de discussie over het Rijnlandse versus het Angelsaksische model is boeiend.

In het tweede deel van het boek wordt zeer nauwkeurig en enthousiasmerend aangegeven op welke manier een dergelijke visie zou kunnen worden ontwikkeld. Kernwoorden van de methode zijn de begrippen ontwakken, ontsteken, oriënteren, ontdekken en ontvouwen. De uitwerking van het eerste kernwoord deed me denken aan iemand die in onze organisatie ooit eens refereerde aan de uitroep van Popeye: 'I can't stand it no more'. Popeye zag dan iets steeds verder misgaan (meestal door eigen domheid) waarna hij een blik spinazie achterover gooide en het probleem fysiek te lijf ging. Die kreet heeft lang nageklonken. Het was de verwoording van het moment dat het nieuwe inzicht doorbrak. Dit 'en-nu-gaan-we-er-wat-aan-doen'-gegeven kan uitstekend functioneren als trigger om echt iets aan beleids- en visieontwikkeling te gaan doen. Het is zeker een goede drijfveer om een verandering te starten.

De volgende elementen in de ontwikkelmethode geven aan dat er heel zuiver over het proces is nagedacht. Eerst het vuur,

dan de bemensing, we moeten goed voorbereid zijn, dan zetten we de eerste stappen en ten slotte activeren en verankeren we de visie. Alle kernwoorden krijgen een apart hoofdstuk. Om daarmee aan te geven dat ieder element belangrijk is. En dat alleen een goede balans een goed resultaat geeft. En hoe je de nieuwe visie dan test? Toets het aan de AMORE criteria: Ambitieuw, Motiverend, Onderscheidend, Relevant en Echt. Verrassende woorden, zijn we eindelijk eens af van SMART.

Het boek blijft origineel, sprankelend en nuchter. Helder en goed geschreven heeft het alles in zich een echt standaardwerk te worden. In ieder geval voor alle visiedenkers en ontwikkelaars.

Een paar weken geleden vroeg een goede vriend mij of ik kon helpen om een visie voor hun organisatie te ontwikkelen. Ik had mijn twijfels, maar hij is een goede vriend, dus ik wilde hem zeker helpen. Ik had echter geen idee hoe ik dat het best kon aanpakken. Daarom ervaar ik dit boek echt als een geschenk. De methode is er en ik kan bovendien uitleggen wat de redenen zijn. De leuke lay-out, de heldere kaders, de goede symbolen en figuren en de 'kus' op iedere pagina hebben daarbij zeker geholpen.

Kunnen we samen eindelijk een visie gaan wakker kussen.

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



“Ik wil een world class finance functie, met een Europees/Nederlands tintje realiseren”

Arie Bast verliet deze zomer het internal auditvak door binnen Wessanen de overstap van Vice President Internal Audit naar Senior Vice President en CFO North America te maken. “Een jaar geleden speelde de gedachte om het auditveld te verlaten totaal niet. Maar bij het naderen van de magische grens van veertig jaar lijkt het net of de overstap naar je toekomt.”



Hij stapte niet alleen uit het auditvak, maar stak ook nog de oceaan over.

Arie Bast, bestuurslid van de VRO, werd Senior Vice President en

CFO North America bij Wessanen. **Huck Chuah** bekleedt vanaf

eind van dit jaar de functie van voorzitter van de Commissie Seminars en is

hoofd Internal Audit bij Samas. Zij vertellen over hun nieuwe uitdagingen.

Als hoofd IAD bij Wessanen bracht Arie verslag uit aan de CEO en per kwartaal aan het audit committee. “Toen ik begon bij Wessanen in september 2004 waren mijn werkzaamheden in eerste instantie gericht op het opbouwen van de IAD. Wessanen had in de jaren zeventig een IAD, maar deze afdeling werd destijds overgebracht naar de huisaccountant KPMG, zo meldde mij de general secretary. In mijn tijd als hoofd IAD heb ik een internationaal department opgebouwd met senior en junior medewerkers gericht op de ‘hot’ topics in de company. Naast het uitvoeren van reguliere audits, heb ik me beziggehouden met het optimaliseren van het risk managementsysteem en het internal control framework. Een interessant project was de optimalisatie van de company code waarbij Wessanen sinds dit jaar een externe hotline heeft voor specifieke inbreuken op de code.”

Verantwoordelijkheid in lijnfunctie

Als Senior Vice President en CFO North America voor Wessanen is Arie nu verantwoordelijk voor de financiële functie van Wessanen in de US en Canada. Hij stuurt vanuit zijn kanoor in St. Augustine in Florida controllers en de financiële administraties aan verdeeld over vier plekken in Amerika. Hij rapporteert daarbij direct aan de CFO van Wessanen en de CEO verantwoordelijk voor Noord-Amerika. “Na tien jaar in internal auditing werkzaam geweest te zijn is het een uitdaging om in een lijnfunctie verantwoordelijkheid te dragen, niet alleen voor de financiële kant, maar ook business issues die binnen elke grote organisatie dagelijks spelen. De dynamiek van de business, maar ook de operationele ontwikkelingen

binnen de eigen units maken de functie uitdagend en elke dag weer anders.”

In zijn functie als CFO heeft Arie zich als doel gesteld een world class finance functie, met een Europees/Nederlands tintje te realiseren. “De kwaliteit van een finance functie kan afgemeten worden aan het op orde houden van de financiële administratie en het leveren van toegevoegde waarde door advies om tot verbetering van de positie van de onderneming te komen. Zowel in mijn functie als hoofd IAD als in mijn functie als CFO is verantwoordelijkheid voor het optimaliseren van het internal control framework een belangrijk aspect. Het verschil is dat ik nu niet alleen adviseur ben, maar ook verbeteringen in de bedrijfsvoering implementeer.”

Balans werk en vaderschap

“Ik woon met mijn gezin in Nederland, maar werk in Florida. Dat is nogal wat reistijd! Daardoor kan ik maar twee weekenden per maand thuis met mijn vrouw en drie kinderen (11, 4 en 2) doorbrengen. Maar tegenwoordig ben je met behulp van technologie altijd bereikbaar. Ik verwacht dat we als gezin in de Randstad zullen blijven wonen. Uiteraard probeer ik tijd te vinden voor de belangrijke momenten binnen het gezin en dat zijn niet alleen de feestdagen. De eerste honderd dagen in een nieuwe functie is de balans logischerwijs gericht op werk. Daarna hoop ik een betere balans te vinden die past bij het moderne vaderschap.” □





Sinds dit voorjaar is Huck Chuah hoofd internal audit bij Samas nv, Europa's grootste kantoorinrichter voor de zakelijke markt met productielocaties en verkoopvestigingen in twaalf Europese landen. Daarvoor werkte hij als senior internal auditor bij Bank Insinger de Beaufort en als assistent-accountant bij Ernst & Young.

Bij Bank Insinger de Beaufort was Huck verantwoordelijk voor het opzetten, plannen en bespreken van de auditrapportages, voor de coaching en review van (junior) teamleden en fungeerde hij als eerste aanspreekpunt voor de klant. De audits waren met name operational audits en compliance audits. "Bij Bank Insinger de Beaufort was ik verantwoordelijk voor het operationeel trekken van de auditkar. Mijn tijd daar was erg leerzaam en uitdagend. Het was voor mij een absolute eyeopener wat internal/operational audit inhoudt ten opzichte van de externe accountancypraktijk. Een externe accountant heeft niet altijd een goed beeld van

het werk van een internal auditor. Terugkijkend op mijn tijd bij Bank Insinger de Beaufort ben ik er trots op dat het senior management de internal auditrapporten na het lezen niet meer in de spreekwoordelijke la stopt, maar dat er daadwerkelijk iets mee gedaan wordt, door onder andere het creëren van accountability en periodieke follow-up."

Nieuw leven inblazen in IAF

Samas, sinds jaren beursgenoteerd, heeft de laatste jaren geen echte auditfunctie meer gehad. "Mijn rol is de internal auditfunctie nieuw leven in te blazen. Daarbij moet ik de raad van bestuur ervan overtuigen dat internal audit, naast het 'verplichtende' regelgevingkarakter, ook daadwerkelijk toegevoegde waarde kan leveren door het risicomangement, de control en de governanceprocessen van Samas op een hoger plan te tillen. De nieuwe auditfunctie bouw ik van scratch op. Inclusief het opstellen van een auditcharter en -manual. Daarnaast is een belangrijke taak het uitdragen van de functie richting de organisatie, dat interne audits gelijk stelt aan ISO audits. Deze worden binnen de organisatie ook 'interne' audits genoemd! Tijd dus om dát te veranderen."

Uitdragen van de auditfunctie

"De eerste uitdaging zal liggen op het terrein van het uitvoeren van audits met collega's met een andere achtergrond, van multidisciplinaire (kwaliteit, arbo en milieu) medewerkers tot internationale (Duitse) auditcollega's. Een tweede uitdaging is Samas als bedrijf goed te doorgronden. Het ontwikkelen van een combinatie van business sense en kunde enerzijds en het uitdragen van de auditfunctie anderzijds zal een belangrijke succesfactor worden. Verder zal het opbouwen van de relatie met senior management, raad van bestuur en audit committee mijn bijzondere aandacht krijgen. Ook ben ik benieuwd naar de cultuurverschillen tussen beide organisaties, een kleine investment/private bank ten opzichte van een productiebedrijf met een sterke decentrale managementstructuur in twaalf verschillende landen en dito culturen.

"Het ontwikkelen van een combinatie van business sense en kunde enerzijds, en het uitdragen van de auditfunctie anderzijds zal een belangrijke succesfactor worden"

Tot dusver ben ik erg tevreden over wat ik in korte tijd heb kunnen bereiken bij Samas. De internal auditfunctie wordt nu al overal bij betrokken en het één na het andere management request komt binnen. Maar een echt succes wordt het pas als er een professionele afdeling staat en ik over een jaar met trots kan terugkijken op de prestaties van afgelopen jaar."

Balans werk en privé

"Sinds het volgen van de postdoctorale opleidingen, eerst registeraccountancy aan de EUR, vervolgens operational audit aan de UvA, is de balans tussen werk en privé altijd een aandachtspunt geweest. Maar dit heeft mij nooit belemmerd om een aantal activiteiten (onder ander lid van de IIA Commissie Seminars en werkgroep Kwaliteitstoetsing) naast mijn werk te blijven ontplooiën." □

Internal auditors en de **Waarheid**

Dr J.R. Van Kuijk RA RC *

Onder een schaduwrijke boom, onder het genot van een goed glas wijn en uitkijkend op een zonovergoten terras met zwembad schrijf ik deze column op 16 juli jl. in Zuid-Frankrijk. Nu even niet nadenken over de vraag of Gerrit Zalm zijn ziel heeft verkocht aan de DSB Bank of dat ABN Amro wordt opgeknipt.

Naar verluidt regent het op dit moment in delen van Nederland. Sinds begin juli regent het veelvuldig in Nederland. Ofschoon ik mij dit beeld van zomers nog goed kan herinneren uit mijn kindertijd, ben ik er de afgelopen jaren van overtuigd geraakt dat de extremen in het weerbeeld te danken zijn aan ons. Net als u ben ik voorgelicht door media en politici dat de opwarming van de aarde hiervoor zorgt, met de mens als grote boosdoener. Door zijn eindeloos streven naar economische groei is de uitstoot van het broeikasgas CO₂ sterk toegenomen. De film van Al Gore *An Inconvenient Truth*, nota bene bekroond met een Oscar, deed mij geloven dat we inderdaad als mensheid helemaal verkeerd bezig zijn. Recentelijk opende hij in Washington een van de Live Earth-concerten in een reeks die wereldwijd worden gegeven. Hele volkstammen belijden het geloof van Al Gore.

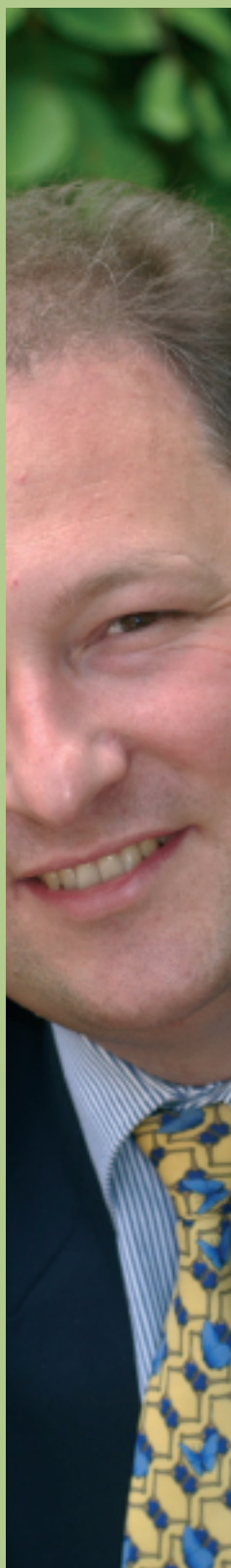
Toch ben ik laatst helemaal in verwarring geraakt na het zien van de Britse documentaire getiteld *The Great Global Warming Swindle* en een documentaire van KRO Reporter. In deze documentaires weerleggen enkele wetenschappers de stelling van Gore dat het menselijk gedrag de opwarming van de aarde veroorzaakt. Zij stellen dat de klimaatverandering niet te wijten is aan de uitstoot van het broeikasgas, maar dat de gesignaleerde veranderingen in een normaal patroon passen dat samenhangt met de verhoogde activiteit van de zon. Eveneens wijzen de wetenschappers erop hoe kritische geluiden uit de rapportages van het klimaatpanel van de Verenigde Naties (IPCC) worden genegeerd in Gores documentaire. Daarnaast heeft nota bene een

van de oprichters van Greenpeace kritiek op de manier waarop Al Gore zijn theorieën gebruikt voor politieke doeleinden. Tot slot wordt in de documentaires de rol van de media gehekelde waarbij gewezen wordt op de eenzijdigheid in de berichtgeving. Bij weergebeurtenissen wordt vaak al snel de relatie gelegd met klimaatveranderingen als gevolg van de CO₂ uitstoot.

Een verantwoord milieubeleid is gebaat bij een zuivere oordeelsvorming die gevoed wordt door alle beschikbare informatie. Blind geloof in politici of media is natuurlijk altijd gevaarlijk. Zeker in dit soort vraagstukken is dat uit den boze en onacceptabel. Als auditors zitten wij vaak in een positie waarin wij de oordeelsvorming kunnen beïnvloeden. Wij leveren rapporten aan die – als het goed is – gebruikt worden in de besluitvorming van management. Zorgvuldig onderzoek en kwalitatief hoogwaardige oordeelsvorming zijn dan ook van cruciaal belang en vormen derhalve noodzakelijke randvoorwaarden bij audits. Het opzetten van een onderzoek en het wegen van de diverse onderzoeksresultaten moeten dan ook een belangrijk onderdeel vormen van onze beroepspraktijk. Het hiervoor genoemde voorbeeld maakt dit eens te meer duidelijk.

Al Gore heeft overigens te kennen gegeven dat hij geen plannen heeft om opnieuw een gooi te doen naar het presidentschap van de VS. Hij stelde onlangs: 'Ik heb geen plannen opnieuw kandidaat te zijn en de reden daarvoor is dat ik bezig ben met een heel andere campagne. De opwarming van de aarde is de ergste crisis die de beschaving ooit is tegengekomen.' Dat vind ik nu jammer, want hij lijkt me een uitstekende president. Hij kan immers overtuigend een boodschap brengen, net als Bush. De waarheid is daarbij niet zo van belang!

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





Ga de uitdaging aan
met je eigen potentieel!

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

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

protiviti[®]
Independent Risk Consulting

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

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

Business Risk

Technology Risk

Internal Audit



It's all about pushing the right buttons.

right

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

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

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

IT-Auditors

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

Applicatiespecialisten

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

Security-specialisten

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

Data-specialisten

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

Softwarespecialisten

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

Riskconsultants/internal auditors

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

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

Deloitte.

Audit • Tax • Consulting • Financial Advisory

TreasuringTalent.com