

Internal auditing: **WAAR WAREN DE INTERNAL AUDITORS?** DE BEROEPSORGANISATIE IS NIET KLAAR VOOR DAT DEBAT

De kredietcrisis, een voor dat doel ideale omstandigheid, heeft níet aangetoond dat de internal auditfunctie al een positie als onafhankelijk en kritisch toetsorgaan heeft verworven. Het heeft er zelfs alle schijn van dat de internal auditfunctie de haar toegedichte rol ('het verstrekken van aanvullende zekerheid over de kwaliteit van corporate governance en internal control'¹) niet altijd heeft kunnen waarmaken. Een dergelijke rol veronderstelt dat men in hoge mate moet kunnen aantonen dat structuren, producten, risico's, thema's (bijvoorbeeld integriteit) en omstandigheden wel of niet in overeenstemming zijn met de doelstellingen en de context van de organisatie. Het is zeer de vraag of de beroepsorganisatie, voor het kunnen vervullen van deze rol, al voldoende duidelijk in haar opvattingen is.

A. Molenkamp RO: Men kan zich afvragen of de internal auditprofessie publiekelijk geen verantwoording zou moeten afleggen over haar rol in de crisis en de lessen die men heeft geleerd. Daarmee bereikend dat publiek en toezichthouders een eenduidig beeld krijgen over taken en mogelijkheden van de internal auditfunctie. Kortom: verkrijgen of terugwinnen van vertrouwen.

Overigens verkeert de beroepsorganisatie voor internal auditors, het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA), in goed gezelschap als het gaat om het afleggen van verantwoording. Ook toezichthouders en beroepsorganisaties voor externe accountants² zijn spaarzaam in hun uitingen over de rol die men heeft gespeeld en de lering die men eruit heeft getrokken; laat staan dat men verklaringen aflegt over hoe men voortaan (beter?) te werk zal gaan.

Noten:

¹ Jan Driessen & Arie Molenkamp (2008). *Internal auditing; een managementkundige benadering*. Kluwer, Deventer, p. 90.

² Tom Nierop (2009). 'Door krampachtig te zwijgen, is het maatschappelijk aanzien wederom ernstig geschaad', *De Accountant*, januari 2009.

Het maatschappelijk debat

Terwijl toezichthouders en internal auditors in alle talen zwijgen, zijn het nu vooral onafhankelijke wetenschappers, in de persoon van bijvoorbeeld Arnaud Boot, die commentaar leveren en perspectief bieden. In dit openbare zwarte-pietenspel focust men vooral op bankiers, op toezichthouders en op de overheid; daarbij voorbijgaand aan de rol van interne en externe auditors.

Opmerkelijk is in dit verband de rol die de overheid en de banken zelf innemen. Wenst de Tweede Kamer dat bankiers 'het boetekleed voor de crisis aantrekken';³ de reactie van één van de bankiers, Floris Deckers (Bestuursvoorzitter Van Lanschot Bankiers), is vooral die van vooruitkijken. Hij voorziet dat het bankenlandschap ingrijpend zal moeten veranderen. De 'universele bank, dat wil zeggen een bank met een beleggings- en een investerings-tak, met verzekeringsactiviteiten én met sparen en lenen voor gewone rekeninghouders; die bank heeft

Noot:

³ Interview Floris Deckers. (2008). 'Maak van elke bank twee banken', *de Volkskrant*, 27 december 2008.



de facto afgedaan'.³ Deckers betoogt wat mijns inziens internal auditors hadden moeten rapporteren, dat bij dergelijke omvangrijke en gediversificeerde instituties het management niet meer kan weten wat er 'her en der' speelt en onvoldoende kennis heeft van 'wat er op de bankbalans staat'.³

Een wetenschapper als Frank Jan de Graaf pleit er in dit verband⁴ voor dat, gezien de maatschappelijke doelstellingen van financiële instellingen en de tradities waarop dergelijke instituten zijn gestoeld, overheden en maatschappelijke organisaties, zoals voor twintig jaar geleden, weer de banken gaan controleren.

In lijn met het betoog van Frank Jan de Graaf opert Jules Muis over de eigen beroepsgroep, het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA), dat 'accountants ook kunnen worden genationaliseerd'.⁵ Hij pleit er daarbij voor dat accountants hun maatschappelijke verantwoordelijkheid moeten nemen en in samenspraak met het maatschappelijk verkeer destabiliserende werkingen van het financiële systeem ter discussie moeten stellen. De beroepsgroep, zo stelt Muis, zou in deze systeemgaranties moeten afgeven. Muis: 'Accountants zijn dat aan het maatschappelijke verkeer verplicht, zeker gezien hun publieke functie en de salarissen die men verdient.'

Terug naar de internal auditor als waakhond van het interne bestel...

Kan de internal auditor het debat aan?

Het aangaan van het debat veronderstelt een gefundeerde mening over de volgende twee (onderling samenhangende) onderwerpen. Ten eerste moet men door het maatschappelijk verkeer als partij worden 'gekend'; ten tweede zal er binnen de professie overeenstemming moeten zijn over de toegevoegde waarde van de functie en de wijze waarop die moet worden ingevuld.

Wie is wie?

Het kunnen duiden van het noodzakelijke onderscheid tussen de internal auditfunctie en de rol die

de externe accountant vervult, houdt de beide beroepsorganisaties al bijna twee decennia in haar greep. De beroepsorganisatie voor externe accountants meent nog altijd te moeten optreden als kennis- én beroepsorganisatie voor alle accountants⁶, zowel intern als extern. Daarmee impliciet ontkenkend dat het beroep van internal auditor juist een grote variëteit aan disciplines als beroepsgenoten vereist. Het laatste punt kan niet alleen het NIVRA worden aangerekend; ook binnen veel internal auditgroepen is de interne controle- en financiële discipline nog uiterst dominant.⁷

Desondanks werkt het IIA aan zijn bekendheid in het maatschappelijk verkeer. Op voorspraak van het IIA heeft de Monitoring Commissie Corporate Governance Code (Commissie Frijns) in haar op 10 december 2008 gepresenteerde nieuwe Nederlandse corporate governance code gesteld dat in beginsel iedere beursvennootschap over een internal auditfunctie zou moeten beschikken; een internal auditor die onder verantwoordelijkheid van het bestuur opereert. De Commissie stelt ook dat voorkomen moet worden dat de internal auditor als een buitenstaander in het eigen bedrijf wordt gezien; een opvatting die strookt met de definitie van internal audit.⁸ Consultaties door de Commissie hebben overigens ook geleid tot de zo noodzakelijke aanpassing in de code van de term 'interne accountant' naar die van 'interne auditor'.

Discrepanties

Bijna twintig jaar na de eerste ronde tafel op het gebied van Operational Auditing in Nederland⁹ bestaat er bij management¹⁰ en toezichthouders¹¹ nog veel onduidelijkheid over het wezen en de toegevoegde waarde van de internal auditfunctie. De in eigen IIA-gelederen te verkrijgen overeenstemming

Noten:

6 Arie Molenkamp & Frank Vrolijk. (2007). 'Nivra snijdt zichzelf in de vingers', *Financieel Dagblad*, 8 januari 2007.

7 Peter Diekman. (2006). 'De forse groei van de interne accountantsdienst (ca 1000 medewerkers) is vooral veroorzaakt door het toevoegen van "inspectors" aan de dienst'. In: *Anderen aan het woord*. Universiteit van Amsterdam.

8 Jan Driessen & Arie Molenkamp (2008). *Internal auditing; een managementkundige benadering*. Kluwer, Deventer.

9 Heleen van Dijk & Arie Molenkamp (1992). *De status van operationale audit; verslag van een ronde tafel conferentie*. KPMG.

Noten:

4 Frank Jan de Graaf. (2008). 'Geldzaken en vertrouwen horen bij elkaar', *Leeuwarder Courant*, 11 oktober 2008.

5 Interview Jules Muis. (2008). 'Ook accountants kun je nationaliseren', NRC, 18 december 2008.

‘Het beroep van internal auditor vereist juist een grote variëteit aan disciplines als beroepsgenoten’

over de invulling van de functie zal nog veel discussie vergen. Mogelijk dat er meer nota kan worden genomen van succesvolle en minder succesvolle cases vanuit de beroepspraktijk. Eén van de ‘lessons learned’ zou kunnen zijn de wijze waarop binnen Ahold de interne auditors destijds, in de aanloop naar het wereldkundig worden van de vermeende onregelmatigheden, hebben geopereerd.¹² Ook zouden we kennis moeten kunnen nemen van de mate waarin internal auditafdelingen binnen grootbanken de afgelopen jaren hebben bijgedragen aan het zelfreflecterend vermogen van die organisaties. Het is niet onmogelijk dat internal auditafdelingen mede door de inspectiegerichtheid, door de omvang en door de interne bureaucratie als ‘instituten’ zijn gaan opereren; daarmee inboetend op de spiegelen- de, objectiverende, strategiegerichte, proactieve en onafhankelijke rol die audit zou kunnen vervullen. Bepaalde organisaties in de industriële branche (Philips¹³) hebben de keuze voor deze managementkundige benadering eind jaren tachtig van de vorige eeuw (bij het outsourcen van de financial audit-functie) al gemaakt. Andere organisaties (Shell, Corus enzovoort) hebben al vanouds deze multidisciplinaire, op mobiliteit van auditors gerichte, ‘principle based’ benadering¹⁴ gehanteerd. Een der-

gelijke invulling van de internal auditfunctie zou binnen de centrale overheid en bij de grote banken toch ook welkom moeten zijn.

Branches

Het is de hoogste tijd dat de beroepsorganisatie voor internal auditors vaktechnische uitingen¹⁵ gaat uitbrengen, dan wel noodzakelijke interventies gaat plegen. De tweespalt neemt namelijk in rap tempo toe; vooral in die situaties en branches waar implementatie of transformatie van de functie aan de orde is.

De centrale overheid

Binnen de centrale overheid is de vorming van de Rijksauditdienst (RAD) een feit; een dienst waaraan, ondanks alle pogingen om alle ministeries daarbij te betrekken, slechts vier departementen deelnemen. Verwonderlijk is dit niet. In bestuurlijke zin roept het vragen op dat een zelfstandige en ‘resultaatverantwoordelijke’ entiteit als een departement zijn intern toetsende functie zou overdragen aan een ander departement. Natuurlijk is er wél veel te zeggen voor het ‘outsourcen’ van de accountantscontrole. In lijn met dat laatste stelt de nieuwe directeur Kotterman van de RAD: ‘Vooral met banken zijn er overeenkomsten. Ook daar wordt met drie controleurs gewerkt, te weten de interne accountant, zijn externe collega en De Nederlandsche Bank. Voor de RAD zal dat ook zo zijn, waarbij de Algemene Rekenkamer de rol van externe accountant heeft.’¹⁶ Los van het feit of banken nog interne ‘accountants’ diensten hebben en of de functie van de Algemene Rekenkamer wel goed wordt weergegeven, heeft Kotterman het dus hier over outsourcing van de certificerende financial auditing.

Anders wordt het als Kotterman stelt: ‘De dienst zal wat meer multidisciplinair worden, wat minder accountants, meer bedrijfskundigen en andere disciplines.’¹⁶ En ‘dan kan er met adviezen ook echt aan debat, beleid en regelgeving worden bijgedragen.’¹⁶ Deze uitspraken maken duidelijk dat het hier ken-

Noten:

10 Jaap Lock (2006). ‘We zijn liever fit for purpose dan fully in control’ en Wilfried Verstraete. (2006). ‘Internal audit moet zich toetsbaar durven opstellen’. In: *Anderen aan het woord*. Universiteit van Amsterdam.

11 Paul Koster (2006). ‘Ik maak me zorgen dat internal auditors de aandacht voor interne beheersing weer laten verslappen’. In: *Anderen aan het woord*. Universiteit van Amsterdam.

12 Jeroen Smit (2004). *Het drama Ahold*. Uitgeverij Balans, p. 293.

13 L. van Hulstentop (1989). ‘Operational audit’, MAB, 63, (11), p. 469-476.

14 Herman Tijthoff (1993). ‘Internal audit in Shell’, *De Accountant*, 99, (7), p. 469-472.

Noten:

15 Hierbij is een taak weggelegd voor de SVRO (Stichting Verenigde Register Operational Auditors).

16 Interview Dion Kotterman (2008). *De Accountant*, (12), p. 40-43.

nelijk om internal of operational auditing gaat; een functie die onverbrekelijk verbonden is met de managementcyclus binnen een departement.

Uw scribe kan zich overigens niet voorstellen dat een departement zich in zijn beleidsontwikkeling op bovenstaande wijze laat 'bijstaan'. Merkwaardig is ook dat de Rijksauditdienst, voor wat de internal audittaak betreft, bij het ministerie van Financiën is ondergebracht. Als het om het openbaar bestuur van Nederland gaat, lijkt het ministerie van Binnenlandse Zaken of een te vormen ministerie van Bedrijfsvoering¹⁷, daartoe beter op zijn plaats.

Misschien keert een en ander zich snel ten goede, gezien de volgende, bijna anekdotische, uitspraken: 'De nieuwe Rijksauditdienst wil IT-ellende overheid aanpakken en ziet ook een belangrijke taak voor zichzelf weggelegd als expertisecentrum bij het oplossen van de grote ICT-problemen van het Rijk.'¹⁸ Niet alleen is het merkwaardig dat de RAD al (publiekelijk) tot deze uitspraken komt vóórdat er onderzoek (men is op 1 oktober 2008 van start gegaan) is verricht; ook lijkt deze uitspraak 'not done' voor een onafhankelijke, objectieve en 'dienende' auditinstantie.

Vermeldenswaard is vervolgens dat de minister van Binnenlandse Zaken¹⁹ op 15 december 2008 bekend heeft gemaakt dat op elk departement een Chief Information Officer (CIO) wordt aangesteld. 'De CIO is onder meer verantwoordelijk voor de strategie voor informatievoorziening en ICT op het ministerie. Ook bewaakt hij de Rijksbrede kaders.' En: 'De directeur Informatievoorziening van het ministerie van BZK vervult de rol van CIO voor het Rijk.' Het juiste antwoord ...

Nu nog de beroepsorganisatie.

Lokale overheden

De vraag is hoe lagere overheden gaan reageren op de toename van audit en toezicht, zoals:

~ het duale besturingsmodel;

~ het institutionaliseren van rekenkamer(commissies); en
~ het doorvoeren van internal governance binnen het gemeentelijke apparaat.

De eerste twee ontwikkelingen bepalen in sterke mate de context waarbinnen de internal auditor gaat opereren. Het derde punt gaat erover dat gemeenten sinds 1 januari 2004 over een verordening moeten beschikken conform artikel 213a van de Gemeentewet. Alles wijst erop dat, mede gezien het zelforganiserend vermogen van lokale overheden en de wijze waarop kennis wordt uitgewisseld, deze nieuwe functie zich gestaag ontwikkelt. Daarbij ontstaan structuurvormen waarin kleine, managementkundige toetsende functies gedijen;²⁰ modellen die een zekere analogie vertonen met de ontwikkelingen zoals die zich binnen het midden- en kleinbedrijf (zie verderop in dit artikel) voordoen.

Het is uitermate teleurstellend dat Binnenlandse Zaken in haar brief aan de Tweede Kamer van 11 december 2008 dit artikel 213a wenst te schrappen. Daarmee ondermijnt zij de legitimatie voor intern toezicht binnen gemeenten!

Het heeft er alle schijn van dat de beroepsorganisatie het IIA (van oorsprong gericht op 'corporate entities') de aansluiting met deze organisaties nog moet maken.

Voor wat betreft rekenkamers en rekenkamercommissies is er nog geen eenduidig beeld in Nederland over hoe deze functie dient te worden ingevuld. Onderwerpen als onafhankelijkheid, keuze van het onderzoeksobject en rapportageprocedure worden nog zeer verschillend opgevat. Maar de discussie komt op gang. De Rekenkamercommissies Parkstad Limburg hebben het rapport 'De Rekenkamerbrief'²¹ het licht doen zien waarin zij pleiten voor een meer wetenschappelijke en inhoudelijke benadering bij het werk van de rekenkamer (commissie)s; in het bijzonder waar het gaat om de be-

Noten:

Noten:

17 Arie Molenkamp (2002). In: *Jubileumbundel Directie Accountancy Rijksverheid*. Ministerie van Financiën, p. 26.

18 Redactioneel artikel (2008). www.accountant.nl: *Financieel Dagblad*, 8 oktober 2008.

19 Redactioneel artikel (2008). www.accountant.nl: www.regering.nl, 15 december 2008.

20 Frans Feith & Arie Molenkamp (2008). 'Artikel 213a en haar uitvoeringsmodaliteiten; wat staat de organisatie en invoering van het collegeonderzoek nog in de weg?' *TPC*, 6, (2), p. 59-64.

21 Michaël Berkenbosch (2007). *Wat komt er na SMART? Evidence based beleid; een voorstel voor een onderzoeksmethode*. Rekenkamercommissies Parkstad Limburg.



leidsontwikkeling. Met andere woorden: geen, zoals te doen gebruikelijk, reflecterende of toetsende bijdrage op het gebied van beleid en beleidsontwikkeling. In het rapport wordt namelijk gesteld: 'zolang de gemeente niet zelf werkt aan het maken van een probleembeschrijving, een probleemanalyse, een geëxpliciteerde beleidstheorie en deze theorie niet toetst op plausibiliteit aan de hand van relevant empirisch wetenschappelijk onderzoek en empirisch materiaal, dat dán de rekenkamercommissie dat zelf doet.'

Deze 'Rekenkamerbrief' oogstte veel lof tijdens een aan die brief gewijde rondetafelconferentie.²² Wel was het merendeel van de deelnemers (bijvoorbeeld die van de Vereniging voor Statistiek en Onderzoek (VSO)) de mening toegedaan dat de rekenkamer zijn grenzen overschrijdt door het innemen van inhoudelijke standpunten. 'Een rekenkamer zou juist een positiefkritische toon moeten aanslaan, daarmee bevorderend dat de gemeente zelf zal overgaan tot het instellen van of samenwerken in een beleidsontwikkende entiteit.'

De discussie is daarmee nog niet gesloten ...

De financiële sector

Mede als gevolg van de heersende crisis zal er binnen banken wellicht een zekere herijking plaatsvinden van de rol, de omvang en het takenpakket van internal auditing. Het uitgangspunt dat auditdiensten aanvullende zekerheid moeten verstrekken aan resultaatverantwoordelijk management, kan resulteren in een meer gedecentraliseerde structuur van de auditfunctie. Ook het door audit bevorderen van het zelforganiserend en zelfcontrolerend vermogen van de organisatie zelve, zal kunnen leiden (conform de industrie) tot kleinere en multidisciplinair ingerichte auditdiensten.²³

Het toepassen van ratingsystemen, zoals nu bij enkele grote banken, zal naar verwachting 'tegen het licht' worden gehouden. Het toepassen van deze managementmethode door de auditfunctie, zeker in een situatie waar 'het cijfer' bepalend is

Noten:

²² Ronde Tafel Conferentie (2008). *Evidence Based Policy Making*. Kenniskring Public Auditing (KPA), 17 december 2008.

²³ Interview Arie Molenkamp (2004). 'De toekomst is aan de kleine auditafdeling', *Audit Magazine*, (2), p. 32-33.

‘De beroepsorganisatie voor internal auditors moet vaktechnische uitingen gaan uitbrengen’

voor de (omvang van) de bonus van de manager, heeft een nadelige invloed gehad op het functioneren en het imago van de auditfunctie. Binnen de beroepsorganisatie is de discussie daarover op gang gekomen.²⁴

Vooraf onder invloed van toezichthouders zijn verantwoordelijkheidsgebieden als riskmanagement en compliance losgekoppeld van de interne auditfunctie. Ontwikkelingen die in lijn zijn met het concept van auditing als managementinstrument. Deze transformaties zijn niet zonder slag of stoot gedaan en ook nu zijn er nog de nodige ‘grensconflicten’. Bijvoorbeeld over de instantie die de werking van bepaalde compliancevoorschriften controleert. De vraag daarbij is: beperkt de internal auditor zich tot het bestaan van beheersingskaders en steunt hij daarbij op de werkzaamheden die door compliance officers en riskmanagers zijn verricht dan wel meent de auditor (‘controledriven’) dat zijn verantwoordelijkheid zich ook uitstrekt tot het inspecteren van de getroffen maatregelen. Overigens heeft de internationale beroepsorganisatie een ‘position statement’ uitgegeven over de relatie internal audit en riskmanagement. Daarbij is het de auditor bijvoorbeeld niet toegestaan inhoudelijke uitspraken te doen over (de omvang van) een risico; een omstandigheid die is voorbehouden aan het management.²⁵

De gezondheidszorg

Het laat zich aanzien dat binnen afzienbare tijd de auditfunctie in de medische sector, in het bijzonder binnen academische en algemene ziekenhuizen, zal worden gevestigd. Het kunnen reflecteren op bijvoorbeeld de kwaliteitszorg binnen die sector vereist een professionele invulling van de auditfunctie. Dat de auditfunctie zich nog weinig heeft gemanifesteerd is wellicht een gevolg van het professionele karakter van deze organisaties. In een dergelijke context is het veelal niet eenvoudig om op feedback gerichte functies te ontwikkelen.

Noten:

24 Bas Vis & Serge van Verseveld (2008). ‘Standaard auditopinie; een dwaling of een stap op weg naar volwassenheid’, *Audit Magazine*, Verslag van een conferentie (1), p. 36-39.

25 IIA Inc. (2004). *Risk management: The role of internal auditing in enterprise-wide risk management*. Position paper.

Ook hierin zou de beroepsorganisatie, vooruitlopend op de ontwikkelingen, een rol kunnen vervullen. Onderzoek en profilering zijn vooral nodig omdat de auditfunctie, gezien haar achtergrond, veelal nog niet de antwoorden heeft op de uitdagingen die binnen kennisintensieve, individualistische en professionele organisaties aan de orde zijn.

Het midden- en kleinbedrijf

Ook organisaties als dagbladuitgeverijen, transportbedrijven, financiële dienstverleners, organisatieadviesbureaus en softwareontwikkelaars hebben gekozen voor het instellen van een internal auditfunctie. Kenmerkend bij de inrichting van deze functies is dat het aantal fte's (van 1 tot 6 á 7 personen) zeer gering is; de kennisachtergrond van de auditors daarentegen is zeer divers. Om een positie binnen deze organisaties te verwerven is een ‘controledriven’ aanpak niet de meest effectieve; we zien dan ook dat het auditmanagement zich vooral ‘riskbased’ en ‘adviserend’ opstelt.

De ervaring leert dat in deze sector veelal auditors worden benoemd die over een RO-titel beschikken en veel ervaring hebben opgedaan binnen de wat grotere organisatie. Auditors die in staat moeten worden geacht om als solitair een zodanige relatie met de directie op te bouwen, dat de gedachte over de toegevoegde waarde van een toetsende functie in de organisatie gemeengoed wordt. Naast het uitvoeren van audits en het initiëren van verbeteringen in de sturing en beheersing van de organisatie wordt auditmanagement nogal eens uitgenodigd om actief te participeren in verbetertrajecten als het implementeren van risicomanagement. Het vraagt veel van de houding en het communicatief vermogen van de auditors om met deze vraagstellingen op een prudente en verantwoorde wijze om te gaan.

Het moge duidelijk zijn dat de regelgeving voor het beroep van de internal auditor (de IIA-standards) niet zonder meer van toepassing is op deze nieuwe ‘lichting’ van (veelal) allround auditprofessionals. Dat is ook de reden dat de kenniskring van Professionele Audit Solisten (PAS) voorstellen²⁶ heeft

gedaan voor de interpretatie en toepassing van deze standards, alsmede voor het ontwikkelen van zelfevaluatie- en peerreviewing tools. Na verder onderzoek zijn deze voorstellen in een werkconferentie aan het Bestuur van het IIA Nederland aangeboden.²⁷ De Commissie Vaktechniek van IIA Nederland gaat zich nu over deze voorstellen buigen en nader onderzoek doen.

De functie van internal auditing

Veel van de heersende dilemma's binnen het beroep spitsen zich toe op de vraag wat nu precies de toegevoegde waarde van internal auditing is. Het simpele antwoord: 'het verstrekken van aanvullende zekerheid' maakt in ieder geval duidelijk dat de auditfunctie de opvatting zou kunnen huldigen dat de organisatie zelf verantwoordelijk is voor de kwaliteit van de 'in control status'. Dat betekent dat begrippen als zelfcontrole, verbijzonderde controle, zelforganisatie, in control statements, managementrapportages en control selfassessment (CSA) bedrijfskundige noties zijn, waarmee binnen de organisatie zekerheid kan worden verkregen over de mate waarin de feitelijke beheersing beantwoordt aan de daartoe gestelde eisen.

Het is slechts de taak van de internal auditor om aanvullende zekerheid te leveren op die vlakken, waar uit het oogpunt van risico's de topleiding een second opinion wenst. Tijdens zijn onderzoek zal de auditor de voor zijn onderzoek relevante frameworks op opzet en bestaan toetsen; audit maakt zelf geen deel uit van het control framework.

Bovenstaande redenering wordt binnen het beroep niet zonder meer gevolgd. Belemmeringen voor het vervullen van een dergelijke rol liggen op het vlak van omvang, van toegevoegde waarde ('controle' in plaats van 'control'), van personele doorstroming, van gedrag en van scope.

Omvang

Die diensten die voortkomen uit de traditionele accountantsdiensten behouden over het algemeen

Noten:

26 PAS-groep (2007). 'Kwaliteitstoetsing door het IIA bij kleine IAD's', *Audit Magazine*, (3), p. 50.

27 PAS-groep (2008). 'Rondetafelbijeenkomst PAS over kwaliteitstoetsing bij kleine auditafdelingen', *Audit Magazine*, (5), p. 52.

een omvang van honderd personen tot wel duizend²⁸ medewerkers, hoewel er op dit vlak ook uitzonderingen²⁹ zijn. Een eenvoudig rekensommetje leert overigens dat een auditgroep met een omvang van 25 personen per jaar 40 onderzoeksrapporten kan opleveren. Een auditcommittee zal de handen vol hebben aan het bestuderen van een dergelijke hoeveelheid toetsingen op de kwaliteit van de beheersingskaders van risicovolle processen of entiteiten. Hoewel het een bewijs uit het ongerijmde is blijken veel industriële organisaties, gezien de managementkundige invalshoek, aan dergelijke aantallen voldoende te hebben.

Bij de mondiale enquête naar de Common Body of Knowledge (CBOK)³⁰, uitgevoerd door het IIA Inc., bleek voor Nederland de gemiddelde grootte van een auditgroep uit te komen op 98,9 personen. De Nederlandse vertegenwoordiging kwam naar verwachting vooral voort uit de centrale overheid en de bancaire sector. Reden om de uitkomsten van de enquête voor Nederland niet als representatief te nemen voor de status van de internal auditprofessie.

IIA Nederland doet momenteel onderzoek naar de achtergronden van de geïnterviewden in Nederland teneinde tot een meer betrouwbare interpretatie van de uitkomsten van het onderzoek te komen. Mogelijk komt dan ook naar voren dat er een zeker verband is tussen de omvang van een dienst en het onderscheid naar uitersten als 'principle based' of 'managementkundig' dan wel 'rule based' of 'inspectiedriven'.

Rule based of principle based

In 2006 publiceerde het door de Verenigde Staten gedomineerde IIA Inc. het rapport: 'The Role of Auditing in Public Sector Governance'.³¹ Dat rapport ken-

Noten:

28 Peter Diekman (2006). 'De forse groei van de interne accountantsdienst (ca 1000 medewerkers) is vooral veroorzaakt door het toevoegen van 'inspectors' aan de dienst.

In: *Anderen aan het woord*. Universiteit van Amsterdam.

29 Oege-Jan Klatter, Philips Corporate Internal Audit (2005). *Hogere klanttevredenheid met een halvering van de auditpopulatie in vijf jaar (van circa 200 naar circa 100 auditors)*. IIR Conferentie Auditing in Ontwikkeling.

30 IIA Inc. (2006). *The practice of the internal audit profession worldwide – a Common Body of Knowledge*. Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).

‘De professie zou de keuze moeten maken voor het kweekvijver- of mobiliteitsmodel’

merkt zich vooral door het niet meer differentiëren naar interne en externe auditing en door het zich vooral ook richten op alle aspecten van de inhoud van beleid en procesvoering. ‘The government audit activity's mandate should be as broad as possible to enable it to respond to the full scope of the government's or governmental unit's activities. Although auditors may be able to add value to any segment of the organization for which they can provide independent, objective assurance, our position is that, at a minimum, every government requires some form of independent audit activity that has authority to evaluate the full range of the government's activities.’

De inbreng van inhoudelijke expertise door de auditor zou zich volgens het rapport dienen te manifesteren op de gebieden:

- ~ uitoefenen van toezicht;
- ~ bijdragen aan de totstandkoming van beleid;
- ~ formuleren van toekomstig beleid.

USA versus UK

In een publicatie getiteld ‘Oversight, Insight, Foresight’³² heeft het ‘Institute of Internal Auditor UK and Ireland’ fel gereageerd op bovenstaand rapport. De volgende understatements mogen adstrueren hoe de managementkundige optie van de Britten afwijkt van de ‘rule based’ opvatting van de Amerikanen. ‘The IIA in the UK and Ireland believes there are some useful benefits to this model. In particular, it is an interesting way of thinking about the role of management and the board. But it also has weaknesses, mainly in the way it describes the value of internal audit’. (!)

Zowel het houden van toezicht, het uitvoeren van beleidsevaluaties en het evalueren van en rapporteren over de kwaliteit van de bedrijfsvoering zijn typisch managementgebonden werkzaamheden. IIA UK maakt duidelijk dat de principle based, managementkundige optie zijn keuze is.

Het heeft er alle schijn van dat de Rijksauditdienst zich naar het ‘USA-model’ heeft willen inrichten; een omstandigheid die mogelijk te verklaren is uit het feit dat het Nederlandse ministerie

van Financiën aan het rapport heeft meegewerkt. Ook een zekere analogie met de ‘Rekenkamerbrief’ (zie hiervoor) valt niet te ontkennen.

Juist in deze zou IIA Nederland zich dienen uit te spreken; daarbij zich vanzelfsprekend baserend op de opvattingen van zijn doelgroep: het door het topmanagement te hanteren model van leidinggeven.

Kweekvijvermodel

Het kunnen reflecteren op een sociaal systeem waarvan de auditor zelf deel uitmaakt, doet de vraag opwerpen of op het punt van de geloofwaardigheid en kwaliteit van reflectief vermogen de professie niet de keuze moet maken voor het kweekvijver- of mobiliteitsmodel. In een dergelijk model kan worden gegarandeerd dat het kennis- en ervaringsniveau alsmede de materiekennis op een adequate wijze binnen de auditinstantie zijn verankerd.

In Nederland beantwoordt de heersende auditcultuur, gezien haar afkomst, niet altijd aan bovengenoemd beeld. De vraag doemt op of een dergelijke oriëntatie van de auditfunctie, op weg naar het principle based beroepsprofiel, niet noodzakelijk is.

Authentiek gedrag

Naast het noodzakelijke kennisniveau en de gewenste ervaring spelen onzes inziens de mate van authentiek gedrag, de rolopvatting en de attitude van de individuele auditor steeds meer een bepalende rol bij het aangaan van het contact met topmanagement en met medewerkers van de doelorganisatie. Het intern in balans zijn, het empathisch vermogen en het beschikken over communicatieve en interveniërende eigenschappen zijn nodig om ‘in barre tijden’ het bestuur en de leiding van de organisatie op een constructieve wijze bij te staan in hun streven naar continuïteit en het realiseren van hun doelstellingen. In de opleiding van internal auditors wordt aan deze aspecten overigens meer dan voorheen aandacht besteed.³³ Het zowel autonoom als contactvol kunnen opstellen vraagt veel van de vorming van toekomstige auditors.

Riskmanagement en compliance

In de financiële sector is het vooral de invloed van toezichthouders geweest waardoor functies als risicoanalyse en compliance zich zelfstandig konden

Noten:

31 IIA Inc. (2006). *The Role of Auditing in Public Sector Governance*. Professional Guidance, November 2006.

32 Institute of Internal Auditors UK and Ireland. *Oversight, Insight, Foresight*.

‘Het publiek moet een eenduidig profiel krijgen van de internal auditor’

ontwikkelen; taken die voordien bij de op traditionele leest geschoeide auditafdelingen werden uitgevoerd. Omdat toezicht zich ook (per definitie) traag ontwikkelt, heeft het lang geduurd voordat de opvattingen over een noodzakelijke transformatie wat riskmanagement betreft, in de bancaire sector in praktijk werd gebracht.³⁴ Momenteel gaan binnen de auditprofessie weer stemmen op³⁵ om tot een zekere samenwerking te komen tussen de functies audit, compliance en risk.³⁶ Op grond van de zo noodzakelijke onafhankelijkheid van de auditfunctie moet een dergelijke ontwikkeling worden afgevoerd. Overigens laten vertegenwoordigers van (operational) riskmanagement en compliance officers het geluid horen dat zij een samenvoeging afwijzen en in ieder geval eerst een eigen ontwikkeling hebben door te maken.

Dat brengt ons vanzelf op het onderwerp horizontaal toezicht. Een circa tienjarige ontwikkeling heeft er ten slotte toe geleid dat het Kabinet een standpunt heeft ingenomen over horizontaal toezicht.³⁷ Het zou (vooral overheids)auditpartijen sien als dit uitgangspunt in de praktijk werd ge-

Noten:

33 Sensory awareness. Een programmaonderdeel ter ontwikkeling van de interne en externe signaalgevoeligheid van de student en het verstevigen van het innerlijk evenwicht (omgaan met zichzelf). Het van daaruit versterken van de impact als auditor in de werksituatie (omgaan met anderen). De bereidheid van de deelnemer om het eigen gedrag kritisch onder de loep te nemen en om zich hierbij kwetsbaar op te stellen, is hierbij een belangrijke voorwaarde. Executive Master of Internal auditing, Amsterdam Business School.

34 Friso Schellekens (2002). *Geïntegreerd risicomanagement; de bijdrage van de operational auditor*. Kluwer, Deventer.

35 Audit Match (2008). *Auditing, Compliance en Riskmanagement: een drie-eenheid of ieder voor zich?* Themadag 31 oktober 2008.

36 De commissie Vaktechniek van IIA Nederland heeft dit onderwerp, ter verdere uitwerking in 2009, op haar programma staan.

37 Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (2005). *Minder last, meer effect; zes principes van goed toezicht*. Kaderstellende Visie op Toezicht. Bijlage bij de aanbiedingsbrief Tweede Kamer, d.d. 12 oktober 2005.

bracht. Inspecties van sommige departementen en de Belastingdienst zijn overigens wel bezig aan daarop betrekking hebbende transformatieprocessen.

Inspecteur of kritische raadgever

Zoals gezegd kan internal auditing nog niet dié balans opmaken, waarmee men zich extern eenduidig kan profileren.

In de eerste plaats zal er een duidelijke keuze moeten worden gemaakt uit de verschillende opvattingen die binnen de beroepsgroep leven. In uitersten: een omvangrijke, op de financiële verantwoording gerichte controle-instantie dan wel een klein onafhankelijk, multidisciplinair samengesteld en riskbased managementinstrument.

In de tweede plaats zal het IIA in het maatschappelijk bestel zijn plaats als vertegenwoordiger en pleitbezorger van internal auditing moeten claimen en realiseren. Een kwestie van lange adem.

Voor de korte termijn: hoe nu te werk te gaan?

De externe verklaring

In een onverwachte eensgezindheid waarschuwen zowel het NIVRA als het VNO dat de accountants zich terughoudend moeten opstellen bij het uitspreken van oordelen in verband met de verslechterde economische situatie. Het NIVRA stelt³⁸: ‘Door de kredietcrisis kan een bedrijf in grote moeilijkheden komen als de externe accountant onnodig twijfel zaait over het voortbestaan van de onderneming.’ Het VNO waarschuwt³⁹: ‘Als de accountants aansprakelijkheidsbeperkend gedrag gaan vertonen trekken we onmiddellijk aan de bel bij de beroepsorganisaties.’ Dezelfde dag³⁹ en de dag erop⁴⁰ reageren vaktechnische bazen van de grote accountantsmaatschappen. Zij lijken zich, voorspelbaar, terug te trekken op formele standpunten.

~ ‘Geeft het management geen bevredigende toelichting, dan mag de accountant zelfs geen goedkeurende verklaring afgeven’, en

~ ‘Bent uzelf positief gestemd maar uw accountant

Noten:

38 Redactioneel. (2008). ‘Accountant moet zich inhouden’, *Financieel Dagblad*, 20 december 2008.

39 Idem. Reacties van Philip Wallage & Peter Eimers.

40 Ruud Vergoossen (2008). ‘De kredietcrisis en de jaarrekening 2008’, *Financieel Dagblad*, 30 december 2008.

is onzeker of negatief over de overlevingskansen van uw onderneming, of geeft u in de jaarrekening geen adequate analyse van de risico's en onzekerheden die samenhangen met de kredietcrisis, dan leidt dat tot een niet-goedkeurende verklaring. Dit kan er vervolgens toe leiden dat banken hun kredietfaciliteiten inperken of stopzetten.'

Uw auteur kent niet de beweegredenen die het NIVRA en het VNO noopten tot het afgeven van hun waarschuwingen, wel vermoed ik dat ze juist dit (eensgezinde) gedrag van externe accountants wilden voorkomen ...!

Zekerheid over de interne beheersing

We pleiten ervoor dat het publiek een eenduidig profiel krijgt van die internal auditor, die in staat is om het bestuur, de toezichthouders en de leiding van een organisatie op een onafhankelijke, objectieve en professionele wijze aanvullende zekerheid te geven over de kwaliteit van de doelstellingsrealisatie en de wijze waarop men bezig is systeemrisico's vast te stellen en het hoofd te bieden.

De keuze zou daarbij, opperen wij, moeten vallen op het Rijnlandse model, dat wil zeggen een professionele, kleinschalige, multidisciplinair⁴² samengestelde internal auditinstantie die kan steunen op interne functies en functionarissen die verantwoordelijk zijn voor de opzet, het bestaan en de werking van de interne infrastructuur op het gebied van strategievorming, besturing en beheersing, alsmede op de processen en (informatie)systemen die deel uitmaken van deze 'frameworks'.

De internal auditor is in die opvatting vooral gehouden om deze infrastructuur, gezien de universele organisatie- en besturingstheorie op dat punt, tegen het licht te houden. De 'natuurlijke adviesfunctie' van de internal auditor leidt vervolgens tot mogelijke verbeterpunten.

Dit ter optimalisering van inrichting, borging en werking van functies als strategievorming, beleidsontwikkeling, planning & control, back-office, compliance, risk management, interne controle, verbijzonderde interne controle en financial audit.

Noot:

⁴¹ Inclusief, zoals eerder in dit artikel gesteld, de bedrijfs-economische discipline.

De internal auditor neemt daarmee een onafhankelijke positie in. Een opstelling die leidt tot een objectief oordeel over de beheersingsprotocollen, onder andere over de procedure voor de totstandkoming van de 'in control statements' (ICS). Dit laatste als voorbeeld van de inbreng door de auditor van verbeterpunten ter optimalisering (en mogelijk ontmaskering van 'gebakken lucht') van een uitermate kritisch intern beheersingssysteem.

De beroepsorganisatie aan zet

De beroepsorganisatie zal nu het initiatief moeten nemen bij het verder ontwikkelen en uitdragen van, wat genoemd kan worden, het 'Rijnlands model van Internal Auditing'. Zeker nu het 'maatschappelijk verkeer' om antwoorden vraagt.⁴² Alle ingrediënten daarvoor zijn dus voorhanden. Nu gaat het om een daadwerkelijke aftrap, om het uitvoeren van aanvullend onderzoek, om het kennisnemen van ontwikkelingen in theorie en praktijk⁴³, om het doen van keuzen en om het innemen van standpunten. Gegeven de stelling dat een goed opgeleid en getraind multidisciplinair auditteam 'zijn eigen werkelijkheid schept', kan besturend en toezichthoudend Nederland het perspectief worden geboden van een adequate auditfunctie die ook of juist in tijden van crisis extra feedback en zekerheid verstrekt.

A. Molenkamp RO is organisatieadviseur.

Noten:

⁴² Mik Breek (2009). 'Gebrek aan vertrouwen. Toets alle bestuurders op integriteit', *Financieel Dagblad*, 3 januari 2009.

⁴³ Zie bijvoorbeeld het concept van Appreciative Auditing(c) van de hand van Anthoon Haagsma (2008). *Appreciative Auditing of Waarderend auditen*. Referaat Executive Master of Internal Auditing, Amsterdam Business School.