

OPERATIONAL AUDITING

Elke manager krijgt de auditor die hij verdient

Volgens de theorie ondersteunt de operational auditor de ondernemingsleiding bij het complexe proces van doelstellingenrealisatie. Maar welke relatie heeft de operational auditor in de praktijk nu met het management? In welk opzicht wijkt zijn takenpakket af van de verantwoordelijkheden die de externe accountant heeft? En, last but not least, hoe onafhankelijk is de operational auditor eigenlijk? De heer A. Molenkamp RO organiseerde in samenwerking met de redactie van MCA een rondetafelconferentie over de veranderende rol van de operational auditor in het bedrijfsleven en bij de overheid.

door E.Th. van der Steen

Corporate governance, government governance en management control zijn begrippen die volop in de belangstelling staan. Dat het daarbij gaat om het stellen van integrale verantwoordelijkheden voor het sturen en beheersen van de organisatie en om het afleggen van rekenschap en verantwoording, is veelal bekend. Minder bekend is echter welke instrumenten gehanteerd worden om dit proces gestalte te geven. Een van die instrumenten is operational auditing, het ondersteunt het management bij het complexe proces van doelstellingenrealisatie. Ook bij het beoordelen van de bedrijfsprocessen is operational auditing een onmisbaar onderdeel in de managementcyclus geworden. Om deze operational audits de gewenste bijdrage aan de verbetering van de organisatie te laten leveren, moeten auditors aan hoge eisen voldoen. De postdoctorale opleiding Operational Auditing, die onder andere aan de Universiteit van Amsterdam wordt gegeven, verschaft de nodige kennis en vaardigheden om de operational audit-functie op een kwalitatief hoogwaardige manier in te vullen.

Het behoeft geen nader betoog dat de betekenis en invloed van de interne auditfunctie in organisaties de afgelopen jaren sterk aan belang hebben gewonnen. Kennelijk wint bij het management de gedachte terrein dat auditing een belangrijke bijdrage kan leveren aan de verbetering van de kwali-

Oude definitie:

'Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization. The objective of internal auditing is to assist members of the organization in the effective discharge of their responsibilities. To this end, internal auditing furnishes them with analyses, appraisals, recommendations, counsel and information concerning the activities reviewed. The audit objective includes promoting effective control at reasonable cost.'

Nieuwe definitie:

'Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes.'

teit van de beheersing van de organisatie, in het bijzonder in die omstandigheden dat het management zelf onvoldoende control kan of wil uitoefenen op de realisatie van doelstellingen.

In de opvattingen zoals die vanuit de managementkundige visie op operational auditing worden gehuldigd, vindt een zekere evolutie binnen de professie plaats van een meer op het oordeel gerichte auditing naar een aanpak waarbij het advies ook sterk naar voren komt. Enerzijds is deze evolutie een gevolg van de toenemende professionalisering van de auditor, anderzijds kunnen we constateren dat de invulling van de rol van de auditor ook in hoge mate samenhangt met het ontwikkelingsniveau van de organisatie en de stijl van leidinggeven van het management.

In 1999 heeft het Institute of Internal Auditors haar nieuwe definitie van internal auditing gepresenteerd. Met het publiceren daarvan (en ook daaraan voorafgaand) is een indringende discussie gestart over de rolverschuiving van de operational auditor die uit de nieuwe tekst kan worden afgeleid. Voor de opleiding van operational auditors is het van belang om de opvattingen te vernemen van die auditors uit het bedrijfsleven en vanuit de overheid, die een interne audit- of control-positie in vooraanstaande organisaties innemen. De rondetafelconferentie was

er daarom op gericht een discussie te voeren over de nieuwe definitie op basis van een aantal stellingen.

Stelling 1:

Het voordeel van de nieuwe definitie van het IIA is dat we gedwongen worden na te denken over ontwikkelingen op het vakgebied.

Molenkamp: 'Het vak van internal auditing komt steeds meer in de belangstelling te staan. Managers hebben in toenemende mate behoefte aan een dergelijke functionaris, gelet op toenemend toezicht, professionalisering en integratie van plannings- en beheersingssystemen binnen organisaties. De factor toetsing is daardoor steeds belangrijker geworden, hetgeen meer onderbouwing wenselijk maakt en vragen oproept over het wezen van deze functie. Ook binnen de opleidingen worden veel vragen gesteld over hoe men nu met de nieuwe definitie van internal auditing dient om te gaan. Niet een organisatie is gelijk aan de andere. Bovendien hanteren managers verschillende managementstijlen. Toezichthouders verschillen in de eisen die ze stellen. Daarom bestaat er ook niet één audittype. Auditors verschillen aan de hand van specifieke kenmerken van de organisatie waarbinnen zij werken. Wij zouden daarom op zijn minst *minimal critical specifications* moeten hebben wat het vakgebied operational auditing of internal auditing nu eigenlijk behelst en moeten komen tot de ontwikkeling van een eenduidige audittypologie. In de praktijk blijkt namelijk dat er wel degelijk verschillen in opvattingen zijn, zo bleek onlangs tijdens een seminar van de Vereniging van Register Operational Auditors (VRO). Hier bleek duidelijk dat er veel minder behoefte bestaat aan auditors die alleen maar ja-knikken tegen het management. Veeleer is er behoefte aan auditors die zich kwetsbaar durven op te stellen en risicovol bezig willen zijn. Met andere woorden: er bestaat behoefte aan auditors die hun hoofd boven het maaiveld durven uit te steken. In de praktijk zie je nog te vaak dat een lid van de Raad van Bestuur vlak voor een presentatie zegt: Auditor schrijf jij even een verhaal? De auditor is in die rol niet meer dan de boodschappenjongen van de manager. Kortom: de managers kunnen verschillen qua karakter en daardoor heb je ook verschillende auditors.

'Management- en bedrijfskundige visies zijn de uitgangspunten en de drijfveren. Consulting wordt gecombineerd met harde auditing-elementen.'

Tijthoff: 'Binnen Shell heeft operational auditing een heel eigen betekenis gekregen. Disciplines als *health, safety en environment* vallen bij Shell allemaal onder internal auditing of integrated auditing.

Maar omdat het specialismen zijn, kun je die ook door andere onafhankelijk groepen laten uitvoeren.'

Baars: 'Ik ben zelf betrokken geweest bij het voorbereidingstraject ten behoeve van het opstellen van de nieuwe definitie voor operational auditing. Voordat er overeenstemming was over de nieuwe definitie, is er heel wat water door de rivier gestroomd. Als we naar de Nederlandse situatie kijken, is er niet zo veel nieuws onder de zon. We zitten in de *state of the art*. De weerstanden tegen de nieuwe definitie zat hem vooral in het begrip *independent*. In eerste instantie werd de term *independent* dan ook uit de definitie geschrapt. Maar hoe *independent* is *independent* eigenlijk binnen een organisatie? Deze twijfel aan de onafhankelijkheid geldt echter ook

Deelnemers aan de rondetafelconferentie (v.l.n.r.):

Drs. A.J.G. Driessen RO (*discussieleider, programma-directeur postdoctorale opleiding Operational Auditing Universiteit van Amsterdam en senior manager KPMG*)

A.J. Meijdam RA RO

Controller Rabobank Nederland

H.J. Baars RA RO

Auditor Nederlandse Spoorwegen N.V.

F.J. Vrolijk RO

Controller Allied Domecq Plc.

drs. H.F.M. Tijthoff RA RO

Auditor Shell Nederland B.V.

drs. E. Th. van der Steen

Eindredacteur MC&A

A. Molenkamp RO

Kerndocent postdoctorale opleiding Operational Auditing Universiteit van Amsterdam en zelfstandig gevestigd

organisatieadviseur

P.J. Ierschot RA

Auditor Ministerie van Justitie

P.M. Koster RA

Auditor Philips International B.V.

voor de externe accountants, de Big Five-accountantskantoren, die immers ook internal audits vervullen. *Independent* zat al in de term *objective* verdisconteerd, zo redeneerde men. Later is *independent* toch weer toegevoegd aan de definitie. 'Graag wil ik in dit verband nog wijzen op de zogenoemde Israël-paradox. In Israël is de internal auditing-functie onderdeel van wetgeving. De grote bedrijven en overheidsinstellingen zijn wettelijk verplicht internal auditors in dienst te hebben die audits moeten uitvoeren volgens standaarden van de IAE. De Israëlische auditors mogen geen adviezen geven. Consequentie hiervan is dat deze functionarissen een soort politie-agent zijn geworden. In de organisatie worden ze daarom op grote

afstand van het primaire proces gehouden. Immers als de internal auditor bepaalde kanttekeningen plaatst, dan heb je direct een probleem met de commissarissen of in de Nederlands situatie met de Rekenkamer, de interne accountantsdienst of de interdepartementale accountantsdienst. Doordat de internal auditors in Israël afzijdig werden gehouden, was het voor hen heel lastig zich op een goede wijze te manifesteren. Vervolgens zag de ondernemingsleiding ook geen toegevoegde waarde en op die manier werd de auditdiscipline de nek omgedraaid.'

Vrolijk: 'In Nederland zijn wij door vijf of zes jaar terug al de discussie aan te gaan, vanzelf toegroeid naar de nieuwe definitie.'

Koster: 'Ik kijk er iets anders tegen aan. Met de stelling ben ik het dan ook niet eens. Ik word primair gedwongen door wat mijn *board of directors* mij opdraagt. Er bestaat een groot verschil tussen de rol van de externe en de interne auditor. Wij zijn als interne auditors per definitie minder onafhankelijk. Ik krijg dan ook geen geweldige impuls van de nieuwe definitie. Ik krijg primair de impulsen vanuit de organisatie.'

Meijdam: 'Ik denk dat de nieuwe definitie wel erg los komt te staan van de dagelijkse praktijk binnen financiële instellingen.'

Ierschot: 'Ik heb het nooit zo op definities. Ik word daar een beetje kriegelig van. Iedereen pikt er toch



Foto's: Fotobureau 't Sticht

Baars: 'We hebben nu gegeven de ontwikkelingen met de nieuwe definitie een nieuw referentiepunt dat aansluit bij de werkelijkheid. Het is de weergave van de Nederlandse situatie. Het geeft ons mogelijkheden opnieuw na te denken over ontwikkelingen binnen ons vakgebied. Niemand kon zich meer vinden in de oude definitie. Daar waren zoveel weerstanden tegen dat iedereen met argumenten kwam waarom zij op, die en die punten afweken van de oude definitie. Daardoor was het een *hell of a job* om gezamenlijk iets nieuws te verzinnen. Je vertrekt nu voor de ontwikkeling van het vak. Het uitgaan van de nieuwe definitie is geen probleem omdat daar een redelijke mate van *communis opinio* over bestaat.'

net de elementen uit die hij of zij in de dagelijkse praktijk kan gebruiken. Ik ben het niet met Koster eens dat de interne accountant per definitie minder onafhankelijk zou zijn; hoewel ik mij realiseer dat de situatie bij de rijksoverheid toch een tikje anders ligt. De interne auditor of accountant kan in mijn ogen veel meer waarde vrij en onafhankelijker oordelen dan de externe accountant. Hij kan namelijk oordelen zonder dat het gelijk repercussies naar buiten toe heeft. Bij problemen moet het management immers een goed verhaal hebben en niet de interne auditor.'

Tijthoff: 'Ik ben het niet helemaal eens met wat sommigen van jullie gezegd hebben. Het is juist



Discussieleider
A.J.G. Driessen

goed dat wij regelmatig gedwongen worden na te denken over ontwikkelingen van het vak. Ik denk zelfs dat we voorop moeten lopen, maar dat het tegelijkertijd ook sneller zou moeten. Een heel duidelijk voorbeeld voor mij in dit verband is risicobeheersing.

Heel veel initiatieven op het terrein van risicobeheersing zijn afkomstig van auditors. Als we met name naar het laatste onderdeel van de nieuwe definitie kijken, dan heeft de operational auditor ook de taak: *to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes*. Daarom verbaas ik mij een beetje over de hier gangbare mening dat wij in Nederland al goed aansluiten bij de nieuwe definitie. Ik zou wel eens de voorbeelden van bedrijven in Nederland willen horen die met name risicomanagement goed in de organisatie hebben geïncorporeerd. Want dan is *business controls* zelf en *assessment* van het hele proces een eitje. Ik ken die voorbeelden in Nederland in ieder geval niet.'

Stelling 2:

Vooral ondernemend management heeft behoefte aan een kritische toets op het control framework.

Molenkamp: 'Is het niet zo dat zwak management geen feedback op het eigen functioneren accepteert. Met andere woorden: laten managers zich niet graag door operational auditors adviseren? Of de andere kant van de medaille. Een auditor die zich instelt op de adviesvraag van het management zou zich juist gehinderd of belemmerd kunnen voelen, zeker als hij of zij zich focust op die processen die als het meest risicovol kunnen worden aangemerkt.'

Koster: 'Bij Philips is men hier heel helder in. Onze president-directeur stelt heel duidelijk dat op het moment dat wij als interne accountantsdienst geen waarde meer toevoegen, dat gelijk het einde van diezelfde interne accountantsdienst betekent. Men zit niet direct te wachten op het meest onafhankelijke instituut. Wij worden geacht te komen met die adviezen die het meeste waarde toevoegen voor de organisatie. De grootste zorg is niet de onafhankelijkheid van de functionarissen, maar de onafhankelijkheid van de gegeven adviezen.

Ik zal mij tot het uiterste inspannen om te komen tot een onafhankelijk advies dat zo min mogelijk is aangetast door de angst verwijten naar mijn hoofd geslingerd te krijgen. Een externe accountant moet, gelet op zijn maatschappelijke verantwoordelijkheid, altijd bewijzen dat hij in volstrekte onafhankelijkheid tot een conclusie is gekomen. Daar heeft de interne auditor veel minder last van. Bij het geven van adviezen heb ik namelijk altijd in mijn achterhoofd wat de commerciële belangen zijn die daarbij spelen.'

Ierschot: 'Maar die commerciële belangen, dat zijn toch gewoon de randvoorwaarden die zijn gesteld? En binnen die randvoorwaarden kun je toch onafhankelijk blijven?'

Vrolijk: 'Ik heb aan beide kanten van de tafel gezeten, doordat ik in mijn loopbaan zowel verantwoordelijk ben geweest voor zowel de operations inclusief operational auditing, als voor de managementdiscipline. Als operational auditor voelde ik mij toentertijd best onafhankelijk. Maar ook nu ik aan de andere kant van de tafel zit, verwacht ik nog steeds een volledig onafhankelijke en voldoende kritische houding van mijn operational auditors; niet alleen ten aanzien van de processen en procedures, maar zeker ook ten opzicht van mijzelf in mijn functioneren als manager.'

Tijthoff: 'In de nieuwe definitie treft mij met name het woord *objectives*. Het hangt er maar helemaal vanaf hoe de organisatie de doelstellingen formuleert. De objectives kunnen naast financiële doelstellingen bijvoorbeeld ook betrekking hebben op milieu-aspecten of mensenrechten et cetera. Daar moet je eveneens een *framework* voor hebben. Binnen dat kader speelt de operational auditor wel degelijk een rol. Hij doet onderzoek naar deze aspecten en geeft dat onafhankelijke oordeel, dat via de Chief Internal Auditor bij de Group Audit Committee terecht komt. Dit orgaan moet voor de hele groep beoordelen hoe bijvoorbeeld de resultaten van het milieubeleid van het hele bedrijf eruit zien. Deze bevindingen komen uiteindelijk in het milieu- of jaarverslag terecht. Recapitulerend zie je in de praktijk vaak dat met name de topmensen in het

bedrijf een aantal beloftes doen voor bijvoorbeeld het jaar 2001: bijvoorbeeld zoveel ton reductie aan uitstoot van schadelijke stoffen. Tegen de buitenwacht wordt gezegd: daar kunt u ons op aanspreken, want we laten dit aspect certificeren. In het uiteindelijk gepubliceerde verslag zie je met name de rol van de operational auditor wel degelijk terug in een verklaring die hij of zij afgeeft. Deze rol gaat mijns inziens een stuk verder dan alleen maar de gedane uitspraken van de baas volgen.'

Stelling 3:

In veel organisaties fungeert de controller als adviseur voor het management. Betekent de uitbouw van de adviesfunctie van de auditor een verzwakking van zijn onafhankelijke positie?

Koster: 'De operational auditor heeft volgens mij inderdaad ook wel degelijk een bredere maatschappelijke rol en verantwoordelijkheid.'

Molenkamp: 'Inderdaad. Als we de oratie van Herkströter (Wat is van waarde?, Universiteit van Amsterdam, 1999) volgen, gaat het om drie zaken. Verantwoord ondernemen zal steeds gebaseerd moeten zijn op drie uitgangspunten: economisch rendement, maatschappelijke acceptatie en duurzaamheid. Herkströter verwacht juist ten aanzien van deze drie aspecten dat de operational auditor zich hier intensief mee bezighoudt. Hij zou niet allen moeten signaleren dat met deze aspecten door de organisatie rekening wordt gehouden, maar veel eerder ook inhoudelijk kritisch en indringend moeten kijken waar men echt mee bezig is. De auditor zou hierbij best voorop mogen lopen.'

Ierschot: 'Binnen de rijksoverheid zijn de interne accountants in een wat moeilijk vaarwater gekomen. Terwijl de ontwikkelingen binnen de ministe-

ries in een stroomversnelling zijn geraakt en er ook beleidsmatig heel veel veranderd is, vallen zij juist vaak weer terug in hun oude rol en schermen wederom met 95 procent betrouwbaarheidsintervallen en dergelijke. Dat is de dood in de pot en dan zegt men al snel: laten we de interne accountants er maar buiten houden.'

Baars: 'Bij de Belastingdienst waar ik toentertijd werkte, kregen wij auditing ook niet goed van de grond. Geen bevinding zonder advies, zo redeneerde men daar.' Bij de interne accountantsdienst van de Belastingdienst luidde het motto: een interne accountant rapporteert nooit meer dan dat een goed functionerend manager graag gerapporteerd zou willen hebben. Bij de Nederlandse Spoorwegen gold ook hetzelfde credo: geen bevinding zonder advies. Maar als auditingafdeling geven wij dan ook maar liefst per jaar zo'n 3.000 gevraagde en ongevraagde adviezen die voor 98 procent allemaal worden opgevolgd.'

Stelling 4:

Topmanagement heeft meer behoefte aan een coach(proces) dan aan een adviseur (inhoud).

Molenkamp: 'Ondernemende managers hebben mijns inziens ook behoefte aan een operational auditor die als coach optreedt. Het gaat hierbij om zaken als risico's en het kwetsbaar opstellen en dergelijke. Bijvoorbeeld een auditor die tegen de manager zegt: nu luister je weer niet naar je eigen decentrale managers, is coachend heel goed bezig.'

Driessen: 'Is het niet zo dat juist de meest behoudende managers, zeg maar degenen die op de winkel passen, behoefte hebben aan een adviserende operational auditor en dat juist de ondernemende managers veel eerder een coachende auditor accepteren?'

Koster: 'De term behoudend management is een term die mij absoluut niet aanspreekt. Met behoudend management is er geen toekomst. Zeker niet in tijden waar men razendsnel moet beslissen, ook ten aanzien van bijzonder risicovolle projecten. De discussies veeleer gaan dan veeleer over de afweging wat het meest kritisch is: *time-to-market* of standaardisatie van het productieproces? Bij een keuze voor *time-to-market* moet je terdege rekening houden met fouten. Buiten ondernemend management bestaat er volgens mij alleen nog maar toezichhoudend management, de *supervisory board* en die hecht net zo'n groot belang aan een kritische toets op het *business controls framework* als de Raad van Bestuur.'

Niemand kon zich meer vinden in de oude definitie.



'Er zijn helaas ook managers die operational auditors misbruiken voor het verschoningsrecht, met name bij lastige beslissingen bijvoorbeeld als het om ondernemingsprincipes of ethiek gaat. Als de auditor er maar naar gekeken heeft, dan krijgen de beslissingen een soort stempel van goedkeuring. Managers proberen zich op deze manier alleen maar zelf in te dekken. Als je hier als operational auditor in meegaat, dan is de onafhankelijkheid pas echt in het geding. De onafhankelijkheid van de auditor gaat dan heel snel verloren.'

Hoe independent is independent?

Tijthoff: 'Maar dat geldt voor alle politieke spelletjes in het algemeen. Als je als operational auditor onvoldoende aandacht besteedt aan je onafhankelijke positie, kun je bij bijzonder risicovolle projecten, door het management geïnitieerd, ongewenst in een glijdende schaal terecht komen. Neem bijvoorbeeld het geval dat een gemeente zeer risicovol gaat beleggen, Dankzij jouw deskundigheid wordt je als operational auditor geraadpleegd. Maar als het echt misloopt, dan ligt de auditor er vaak als eerste uit.'

Vrolijk: 'Het management bepaalt zelf de mate van risico dat zij wil nemen om een extreme winst te behalen. Tegelijkertijd dient zij hierbij de grenzen aan te geven. Hoeveel risico wil het management maximaal lopen en wat zijn hierbij de bandbreedtes. Samen met de operational auditor worden hieromtrent duidelijke afspraken gemaakt. Gaat het dan toch fout en overschrijdt men bepaalde grenzen en ontstaat er bijvoorbeeld een miljoenenverlies, dan kun je daar niet primair de interne auditor op aanspreken. Vaak zie je dat dit dan toch gebeurt. Daar schort het volgens mij in de praktijk nog wel eens aan.'

F.J. Vrolijk en
A. Molenkamp



Tijthoff: Als je bijvoorbeeld naar de opkomst van e-business kijkt, kun je als auditor vragen naar de risicobeoordeling. Is er bij al die fantastische *opportunities* al gesproken of überhaupt nagedacht over een risicobeoordeling. Iedereen weet bijvoorbeeld dat het internet zo lek als een zeef is en dat het betalingsverkeer absoluut niet veilig is. Als er nog geen risicobeoordeling heeft plaatsgevonden, zit de operational auditor toch met een probleem. Schetst hij vervolgens het doemscenario van een potentieel miljoenenverlies, dan reageert het management vaak wel in de trant van: ho stop, maar dat is niet onze doelstelling, dat accepteren wij niet.'

Baars: 'Over de penibele situatie waarin de operational auditor terecht kan komen het volgende. Je wordt geacht proactief bezig te zijn. Dan weet je lang niet altijd wat exact wat jouw bevoegdheden zijn. Daar kun je met managers best wel over praten. Maar ook als je dan *early warnings* hebt afgegeven en het gaat alsnog mis, wordt daar als auditor toch op aangesproken, want je hebt immers toch een eigen verantwoordelijkheid. Hele commerciële jongens die de markt agressief benaderen hebben nu eenmaal absoluut geen behoefte aan auditors. Die zijn aan het *dealen*. Die hebben helemaal geen zin om aan de hand van een checklist risico's te inventariseren. Die willen nog diezelfde avond het contract ondertekenen.'

Vrolijk: 'Precies en juist naar aanleiding van dat soort overhaaste beslissingen worden in de praktijk vaak de meeste verliezen gemaakt. Als het in een organisatie of bij een overheidsbedrijf echt misgaat, en recentelijk hebben we daar genoeg voorbeelden van gezien, dan stelt men al snel de vraag: wat zei de interne accountant? En heeft de interne accountant wel op tijd gewaarschuwd? Je zal als interne auditor maar werken in een bedrijf of (overheids)instelling waar verkeerd gespeculeerd is...'

Met deze woorden werd de rondetafelconferentie afgesloten.

