

Value Added Auditing

Interview met Arie Molenkamp en Jan Driessen

Interview: Ronald Janssen, Arjen van Nes

Tekst: Bas van Breevoort

Molenkamp: “Begin jaren negentig zijn we in Rotterdam gestart met de postdoctorale opleiding Internal Auditing in navolging van de diverse trainingen die we binnen KPMG al gaven op dit terrein. We waren er stellig van overtuigd dat er meer potentie zat in de functie van internal auditing als vakgebied. Dit was al gebleken in 1991 tijdens een door ons georganiseerde rondetafelconferentie over operational auditing, waarvoor hoofden van interne accountantsdiensten waren uitgenodigd om te sparren over wat internal audit zou kunnen betekenen in Nederland. De toenmalige situatie was dat met name de externe accountant betrokken was bij de interne accountantsdienst, vooral op financieel gebied. Meestal waren deze Interne accountantsdiensten naar Rijnlands model gevormd en, wat we noemden, accountancydriven. Van managementdriven internal (of operational) auditing was nauwelijks sprake. Echter in een aantal bedrijven ging men al verder dan alleen samenwerken met de externe accountant. Een voorbeeld was Shell, waar men al een Angelsaksisch beleid had van ‘helpen en spiegelen van het management’. De auditor was ook daar de onafhankelijke sparring partner van het management die risico’s benoemde en consequenties van managementbeslissingen analyseerde. Shell volgde daarbij het zogenaamde kweekvijver of doorstromingsmodel; men leidde mensen in drie weken tijd op tot internal auditor.

Driessen: “Ik denk overigens dat het goed mogelijk is om na drie weken opleiding de onafhankelijke opstelling te verkrijgen die een internal auditor dient te bezitten. In de praktijk heb ik gezien dat mensen zich heel snel kunnen aanpassen aan zo’n nieuwe rol. Een belangrijk aspect is wel dat je geconditioneerd wordt door je collega’s. Vooral bij kleinere auditdiensten is er vaak onvoldoende massa om beweringen gestand te doen naar het management. Het gaat ook om de houding van het management. Bij Shell riep men in dit verband letterlijk: internal auditors moeten het management uitdagen.”

Molenkamp: “ De Erasmus Universiteit had de primeur met een 1-jarige opleiding Internal Auditing naast de opleidingen die reeds vraagstukken als accountancy en control behandelden. Na drie jaar werden we gevraagd om een opleiding bij de Universiteit van Amsterdam op te zetten, naar het door ons gepropageerde managerial model. Die opleiding werd ontwikkeld als een tweejarige opleiding, waarbij RA’s, RC’s en RO’s voor het eerste jaar een vrijstelling kregen. Jan Driessen en ik hebben in 1993 samen met (Jens van der Kerk) een boek over Operational Auditing het licht doen zien. We vonden het nodig onze opvattingen op schrift te stellen, daarmee de managerial invalshoek van “de leer van” Internal Auditing onderbouwend) want er was niets behalve enige Amerikaanse literatuur. Het uitdragen van de door ons ontwikkelde concepten vonden we nodig om de Operational Audit-benadering binnen auditing te expliciteren. Bovendien gold in Nederland een bijzondere situatie, omdat er sterke interne accountantsdiensten waren, die jaarrekeningen certificeerden en die veel contact hadden met de externe accountant. Bij diverse hoofden van interne accountantsdiensten bestond er veel animo om over ons concept van gedachten te wisselen en internal audit anders in te gaan vullen. Zij hebben de opleiding in het begin in belangrijke mate ondersteund om naar een meer Angelsaksisch model te gaan.

Een verschil tussen de opleidingen in Rotterdam en Amsterdam was de samenhang met controllers. In Amsterdam liet men controllers en auditors meer met elkaar sparren, met name omdat het object van onderzoek gelijk is: het control-vraagstuk in de organisatie. In Amsterdam volgden controllers en auditors de vakken daarom samen.”

Driessen: “De opleiding in Amsterdam heeft zich in 2003 definitief gevestigd met de komst van de titel ‘Executive Master of Internal Audit’ (EMIA). We hebben in Amsterdam hard moeten knokken om de EMIA-titel aan te kunnen bieden. We moesten aantonen dat we ten volle voldeden aan de academische standaarden. Het feit dat we nu een volwaardige academische titel aanbieden, is een belangrijke verworvenheid.”

Molenkamp: “In Nederland verlenen universiteiten nu *doorgaans* academische titels, terwijl dat in het verleden uitsluitend door beroepsorganisaties werd gedaan. Je ziet nu weer een nieuwe verschuiving optreden; *beroepsorganisaties willen weer in toenemende mate titels gaan verlenen.*

Driessen: “Met zo’n titel doe je ook mee internationaal. Het duidt de kwaliteit van de opleiding in internationaal verband. Vergelijkbare titels in het buitenland zijn er momenteel nauwelijks. In Engeland is er een academische mastertitel in internal auditing en een titel ‘practitioner in internal auditing’. Ze hebben daar net zoals in Nederland niet voor de lichtere CIA-titel gekozen, die in de Verenigde Staten gangbaar is. In Amerika bestaat geen aparte master-titel voor internal auditing, maar het maakt als vak wel deel uit van de master-opleiding voor accountancy.”

Driessen: “Accountants hebben in het begin een zware stempel gedrukt op de ontwikkeling van internal auditing. Dit heeft ertoe geleid dat we bij het inrichten van de opleiding eenzelfde pad kozen als de RA-opleiding, namelijk een parttime tweejarige opleiding. Dat is vrij uniek in de wereld. In Londen hebben ze bijvoorbeeld een 1 jaar durende voltijds opleiding internal auditing.”

Molenkamp: “Je ziet daarnaast ook een gelaagdheid in het opleidingsaanbod. Naast onze postacademische meer theoretisch ingebedde internal audit opleiding zijn er namelijk ook post-HBO-opleidingen die de meer praktische en uitvoerende aspecten van internal auditing bevatten. De grootste massa studenten vind je bij de Haagse Hogeschool en bij (Avans).

Molenkamp: “Om daadwerkelijk een postdoctorale opleiding te kunnen starten moesten we destijds ook aantonen dat er, in continuïteit, voldoende perspectief zou zijn voor een postacademische internal auditing opleiding. We kwamen toen uit op een schatting dat er 500 mensen opgeleid moesten worden.”

Driessen: “Dat aantal werd niet geloofd, maar men zei dat indien we er 10% van wisten aan te trekken, het budgettair uit zou kunnen. Als je nu terugkijkt, zijn er inmiddels 500 RO’s, dus de schatting was toen zelfs conservatief.”

Molenkamp: “Het gevoel was in eerste instantie ook dat internal auditing zich niet zou ontwikkelen, maar de tijd heeft anders uitgewezen. Binnen de accountantsopleiding was men sceptisch en vonden ze een aparte opleiding overbodig. Hoe gevoelig het soms lag, bleek uit een interview dat Jan Driessen en ik gaven aan het Financieel Dagblad. We hadden afgesproken dat wij de tekst van het interview na mochten kijken en er zat uiteindelijk geen onvertogen woord in. We hadden er alleen niet op gerekend dat ze er een foto bij zouden

plaatsen. Dat bleek een foto van het hoofdkantoor van Shell te zijn en toen waren de rapen gaar. De indruk zou namelijk kunnen worden gewekt dat de publics uit waren op het overnemen van de internal auditfunctie van de multinationals. Een omstandigheid die vanzelfsprekend juist niet onze intentie had; wij propageerden juist dat een professionele internal auditing functie een must was voor het topmanagement.

Driessen: “Op een gegeven moment zag je in personeelsadvertenties voor internal auditfuncties steeds vaker naast RA’s ook RO’s gevraagd worden. Dat was voor mij het signaal dat de kwaliteit van internal auditors erkend werd door bedrijven.”

Molenkamp: “ABN Amro voerde op een gegeven moment zelfs een wervingscampagne voor internal auditors, waarin letterlijk een spiegel werd gebruikt als beeld.”

Driessen: “Ook internationaal is er erkenning. Sinds een jaar of twee wordt er in de Verenigde Staten door de CPE’s op een gelijkwaardige wijze gesproken met het IIA. Dat vind ik belangrijker dan de Europese initiatieven van het IFAC bijvoorbeeld.”

Molenkamp: “Een andere ontwikkeling is dat de internal auditor nu duidelijk een rol heeft in het adviseren aan het management. Neem bijvoorbeeld DSM, waar men het Rijnlandse model van een interne accountantsdienst, die de control-werkzaamheden doet, verlaat en naar een dienst gaat met een meer op de Angelsaksische leest geschoeide managerial aanpak. Dit wordt zelfs geïnitieerd door het management of door de Raad van Commissarissen zelf.

Driessen: “Doordat bedrijven in Nederland veelal een interne accountantsdienst hebben die de control-werkzaamheden verricht, heeft, in vergelijking tot het buitenland, co-sourcing maar met name outsourcing nog geen hoge vlucht genomen. Men gaat nu meer en meer externe expertise binnenhalen vanwege de krapte op de arbeidsmarkt. Een probleem daarbij is het uitbesteden van kwalitatief hoogwaardige onderzoeken. Traditionele control-activiteiten zijn relatief eenvoudiger uit te besteden. Toch zie ik reeds bij Amerikaanse bedrijven met vestigingen in Nederland dat men voor het hoogwaardige, kwalitatieve werk auditors uit Amerika invliegt die dan ondersteuning krijgen van de internal auditdienst in Nederland.”

Molenkamp: “Bij de overheid en het bedrijfsleven zie je nu een tendens tot centralisatie van activiteiten op het gebied van control en internal audit. Dit komt in de regel, doordat het management dat vraagt en wenst. Voor hele specifieke diensten of afdelingen kan een gedecentraliseerde aanpak verkiesbaar zijn.

Driessen: “Er bestaan wel degelijk verschillen tussen de Amerikaanse en Nederlandse aanpak van internal audits. In Nederland bouwen wij in de regel eerst een referentiemodel, terwijl Amerikanen vooral uit gaan van hun eigen normen en waarden. Het sterke aspect van het referentiemodel is dat je “the ears and eyes” van het management gebruikt om naar het object van onderzoek te kijken. Een auditor is in mijn ogen niets anders dan de verbijzondering van een managementlaag. Je moet denken als een manager.”

Molenkamp: “Door de toename in het toezicht op bedrijven wint internal audit aan belang en wordt er vaker een beroep gedaan op de internal audit afdeling door de Raad van Commissarissen en het Audit Committee. Het leidt tot duaal rapporteren. Mondiaal zie je wel de discussie ontstaan dat internal auditors zich afvragen of ze wel rechtstreeks moeten gaan rapporteren aan de Raad van Commissarissen en de Audit Committee gezien hun relatie tot het management.”

Driessen: “Het komt neer op de vraag: wie dien je, het management of de aandeelhouder? Neem de opkomst van de hedgefunds, waarin beleggers veranderingen eisen van het management ten gunste van de aandeelhouder. Ik vind niet dat de internal auditor de belangen moet gaan dienen van de aandeelhouder. Natuurlijk moet de internal auditor zowel aan het management en de Raad van Commissarissen rapporteren, maar de Raad van Commissarissen staat per definitie niet gelijk aan de aandeelhouders.”

Molenkamp: “Een ander verschil tussen Nederland en andere landen is dat hier ook de overheid en het midden- en kleinbedrijf internal auditdiensten hebben. Sinds 2004 is het bij de lagere overheden zelfs verplicht (artikel 213a van de Gemeentewet) om een onafhankelijke auditfunctie te hebben.

Driessen: “Wat verder uniek voor Nederland is dat we twee verenigingen hebben: het VRO en het IIA. Deze beroepsverenigingen zien toe op de Internal Audit opleidingen die worden gedoceerd aan twee universiteiten en daarnaast zorgt de specifieke academische titel voor een volwaardig IIA-lidmaatschap.”

Molenkamp: “In Canada heeft men een tijd lang vooropgelopen met opvattingen over de functie van internal auditing zoals compliance auditing. In het door ons opgezette Operational Auditconcept hebben we deze ontwikkelingen ook mede geïntegreerd. Daarnaast hanteerden Amerikanen vanaf 1992 doorgaans een rule-based benadering, terwijl Engeland en Nederland meer principle-based werken. Door de diverse boekhoudschandalen is de rule-based benadering meer naar de voorgrond getreden.”

Driessen: “Daar zat nog wel een stap tussen, waarin het COSO-model is ontwikkeld.”

Driessen: “De toekomst van het vakgebied internal auditing wordt beheerst door de vraag wat haar positie wordt in het licht van Tabaksblat en Sarbanes Oxley. Is de internal auditdienst gesprekspartner van het management of moet het dat ook in de lijn zijn? Oftewel, voert het de regels uit die uit Sarbanes Oxley en Tabaksblat volgen, of focust het meer op ondersteuning van het management. Een tweede ontwikkeling is dat zowel Audit Committees als externe auditors zich meer gaan bemoeien met internal audit. Dit onderschrijft het belang om de internal auditfunctie beter vorm te geven in bedrijven. Een internal auditdienst moet zijn toegevoegde waarde bewijzen, hetgeen niet eenvoudig is. Daarbij is vooral van belang op welke dilemma's het zich richt en adviseert aan het management.”

Molenkamp: “Tot slot, ik vraag mij wel eens af of het beroep van internal auditor een opstap is naar een managementpositie of dat het een baan is voor het leven. Amerikanen benaderen de functie volgens het (doorstromings- of) kweekvijvermodel. Een recent onderzoek laat zien dat in Nederland het merendeel van de postdoctorale studenten het audit-vak na een paar jaar verlaten.”

Driessen: “Dat gegeven op zich vraagt al om nader onderzoek. In de praktijk zie ik dat het kweekvijvermodel in Nederland nauwelijks van de grond komt. Alleen in management development trajecten, waarin internal audit een van de stappen is, vindt doorstroming plaats, maar als men begint op een internal auditor afdeling, blijft men er in de regel. Als je het vak boeiend vindt, is dat ook helemaal niet erg.”