

Najaar 2009 verscheen het rapport *Impact op governance*; een publicatie van de NBA en IIA. De ondertitel *Interne en externe auditors; samen een nog sterkere bijdrage aan de governance* doet vermoeden dat er overeenstemming bestaat over de onafhankelijke posities die IIA en de NBA naar de ondernemingsleiding innemen. Niets is minder waar. Het rapport is vooral door de NBA opgesteld en het onderwerp is juist *niet* internal auditing.

Over een rapport dat **NIET** over internal auditing gaat

N. Arif RO EMIA
A. Molenkamp RO

De vraag is natuurlijk hoe dit rapport heeft kunnen verschijnen, maar ook waarom het niet over internal auditing gaat. Bij navraag bleek dat het toenmalige IIA-bestuur, bij monde van haar voorzitter, te kennen heeft gegeven het niet eens te zijn met de inhoud. Uit dien hoofde heeft men ook geprobeerd om verschijning van het rapport te verhinderen. Voor wat betreft het onderwerp ligt het voor de hand te veronderstellen dat externe accountants denken en schrijven in termen van samenwerking met interne accountants; de inhoud van het boek bevestigt deze premisse.

Hoewel het rapport niet over internal auditing gaat, wordt het door vertegenwoordigers van de NBA wel veelvuldig als zodanig aangehaald. Bijvoorbeeld tijdens de dit jaar georganiseerde expert meetings binnen de publieke sector. Omdat ook in eigen IIA-kringen wel naar het rapport wordt verwezen en er onlangs zelfs werd geopperd om bij de review van auditfuncties door IIA het bewuste rapport mede als norm te hanteren, mag een kritische beoordeling van het rapport niet uitblijven. Wij hebben de handschoenen opgepakt en belichten zowel de opzet als de inhoud van het rapport vanuit de optiek van de internal auditor.

Betrokkenen

Hoewel aangekondigd als een gezamenlijke studie van IIA en het NIVRA (nu de NBA) zijn de betrokkenen uitsluitend afkomstig van externe accountantsorganisaties dan wel voeren ze de RA-titel. Dit geldt voor alle leden van de eindredactie, de redactieraad en de projectgroep; er is slechts één uitzondering.¹ De ondertitel van het rapport zou, alleen al op grond van de herkomst van de vertegenwoordigers, kunnen luiden: 'Over de invloed die de externe accountant wil uitoefenen op de strate-

gie, de inrichting en de uitvoering van auditing management control'.

Belangenverstrengeling

Strikt genomen zou doorvoering van de aanbevelingen van het rapport een vrijbrief zijn voor de externe accountant om onbeperkt invloed te kunnen uitoefenen op de interne auditfunctie. Onder het mom van afstemming over de aanpak van en actieve participatie in onderzoeken, kan de externe accountant zeer betrokken raken bij de besluitvorming binnen de organisatie op zowel operationeel, tactisch als strategisch niveau. Een externe accountant die de onderneming als het ware mede bestuurt.

Als men de uitkomsten van het rapport extrapoleert, wordt IIA in feite 'een subset' van de NBA

Daarnaast ontpopt de externe accountant zich, onder het motto (conform het rapport) 'dat de externe accountant de jaarrekeningcontrole verricht en eventueel ook aanvullende dienstverlening biedt op het terrein van de governance voor de stakeholders' als een partij met dubbele agenda's. Het is genoegzaam bekend dat bij enkele externe accountants de intentie leeft om de internal auditfunctie over te nemen. De casus Rentokil leidde ruim twee jaar geleden tot veel discussie.

sie binnen en buiten de gelederen van de NBA. Wat speelde er ook alweer bij Rentokil? De externe accountant van dit Britse beursgenoteerde bedrijf wilde naast de positie van externe accountant ook de internal auditfunctie gaan vervullen...

Het rapport *Impact op governance* gaat verder dan Rentokil; het gaat nu niet over één casus. Nee, het betreft hier het vakgebied internal auditing als geheel. En dit heeft geen wenkbrouwen van onze commissie Vaktechniek doen fronzen?

De valse start

Uit de samenvatting blijkt al onmiddellijk dat het rapport een zodanige valse start kent dat niet verwacht kan worden dat het onderzoek tot constructieve en verantwoorde inzichten en onderzoeksresultaten kan leiden. Men leze: 'De interne auditor en externe accountant hebben als gemeenschappelijke stakeholders vooral de raad van bestuur en auditcommissie. Bovendien hebben zij gelijk georiënteerde functies. Hierdoor is een duidelijke rolverdeling vereist en mogen de stakeholders ook verwachten dat beide auditors efficiënt en effectief samenwerken.'

Deze 'definitie' gaat voorbij aan:

- de noodzaak van countervailing power binnen bijvoorbeeld het audit committee; te weten een zekere belangentegenstelling, noem het functiescheiding, dus tussen de internal auditor en de externe accountant;
- de ontkenning door de externe accountant dat zijn belangrijkste stakeholder het maatschappelijk verkeer is. Ook hier blijkt weer dat de externe accountant de beruchte en veelvuldig bekritiseerde 'verwachtingskloof met het maatschappelijk verkeer' zelf creëert en in stand houdt;
- het feit dat internal auditing en accountancy qua rol, taak, verantwoording en object volstrekt andere grootheden zijn.² De raad van bestuur verwacht van de internal auditor aanvullende zekerheid over de kwaliteit en de risico's die samenhangen met de beheersing van de doelstellingenrealisatie. De internal auditor verzorgt bedrijfskundige feedback op de hele sturing en beheersing van de organisatie. Van de externe accountant verwacht de raad van bestuur dat hij zijn wettelijke taak (lees: publieke rol) naar behoren vervult en een oordeel uitspreekt over de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van haar externe verantwoordingsverslagen.

De verschillen tussen de vakgebieden accountancy en internal auditing zijn erg groot en genoegzaam bekend. We noemen slechts dat we het over een andere doelgroep hebben, dat het object van onderzoek verschilt, dat we met andere opdrachtgevers te maken hebben, dat er sprake is van een andere tijddimensie, dat de benodigde 'body of knowledge' verschillend is, dat de ervaringseisen anders zijn en dat andere gedragsvaardigheden nodig zijn. Het niet onderkennen van deze essentiële verschillen door de onderzoekers maakt het vervolg van de samenvatting in het rapport tot een opsomming van zaken en conclusies die geheel uit haar verband is getrokken. Het is bijvoorbeeld ontluisterend te lezen dat de externe accountant de (door hem zelf geformuleerde) 'kwaliteitseisen

voor de internal auditfunctie onderschrijft en deze ook voorwaardelijk acht voor een efficiënte en effectieve samenwerking'. Dit is de wereld op zijn kop zetten. Deze uitspraak kan alleen maar geldig zijn als er sprake is van een interne accountantsfunctie.

Willig en naïef management?

De eerste conclusie die in het rapport wordt getrokken luidt: 'De governance stakeholders zoals de raad van bestuur, raad van commissarissen en het audit committee worden steeds beter ondersteund door een brede totale auditscope en een heldere rolverdeling tussen externe accountant en de internal auditor'.

Naast dat deze formulering een willig, naïef en empathisch management veronderstelt, biedt het kennelijk ook de vrijbrief om te stellen: 'de internal auditor biedt toegevoegde waarde op het brede interne governanceterrein..., naast het traditionele ondersteunen van de externe accountant'.

Onjuiste premissen

De vele uitspraken en best practices uit het rapport projecteren wij hierna op de volgende door de auteurs van het rapport vooronderstelde uitgangspunten:

1. Er zou geen onderscheid zijn tussen (interne) accountancy en internal auditing.
2. Er zou geen belangentegenstelling zijn tussen de externe accountant en de internal auditfunctie.
3. De internal auditfunctie zou een instrument zijn van de raad van commissarissen.
4. De natuurlijke counterpart voor de externe accountant zou de internal auditfunctie zijn.

Ad 1 – Er zou geen onderscheid zijn tussen accountancy en internal auditing

De citaten uit het rapport die deze premisse ondersteunen zijn:

- Het waarborgen van effectieve totale auditdekking en audit-impact (pag.10).
- Het verder bevorderen van een efficiënte werkkuitvoering (pag.10).
- Het gebruikmaken van dezelfde auditmethodologie, -technieken, -tools en -terminologie (pag.10).
- Het afstemmen van rapportages inclusief de gehanteerde normeringen en oordeelsvorming (pag.10).
- Het gezamenlijk opstellen van een plan om de effectiviteit en efficiency van de samenwerking te verbeteren (pag.11).

Het hardnekkige misverstand dat uit de hiervoor genoemde premisse blijkt hebben we in eerdere publicaties geprobeerd





Illustratie: Roel Ottow

te ontcrachten. De verschillen zijn evident: de externe accountant voorziet de raad van bestuur, en daarmee het hele maatschappelijke verkeer, van *primaire zekerheid* over de jaarrekening. De internal auditor biedt als third line of defence additionele zekerheid over management control.

De internal auditfunctie doet onderzoek naar management controlobjecten, afhankelijk van strategische, tactische of operationele risico's. De doelstellingen en KSF'en van de organisatie vormen daarbij het uitgangspunt. Internal auditing is een managementkundige en multidisciplinaire aangelegenheid gericht op *aanvullende zekerheid* die bijdraagt aan het leervermogen van de organisatie. De internal auditor heeft in de regel te maken met multi-aspectmatige audits. De internal auditor maakt doorgaans per audit een op maat gesneden plan van aanpak. Expliciete keuzen worden daarbij gemaakt over het te gebruiken (control)model, het te hanteren normenkader en een onderzoeksmethode die afgestemd is op de te ontsluiten bronnen.

Hiertegenover staat de (wettelijke) jaarrekeningcontrole van de accountant die altijd te maken heeft met hetzelfde auditobject: de jaarrekening. De controle van de jaarrekening is een mono-aspectmatige activiteit. Het gaat namelijk om het aspect *betrouwbaarheid (of rechtmatigheid)*. Het primaire doel is: een oordeel uitspreken over de verantwoording over de achterliggende periode. De te hanteren normen zijn gestandaardiseerd en vastgelegd in (inter)nationale afspraken (IFRS). De onderzoeksmethode is gestandaardiseerd en vervat in gedetailleerde werk- of controleprogramma's.

Ad 2 – Er zou geen belangentegenstelling zijn tussen de externe accountant en de internal auditfunctie

De citaten uit het rapport die deze vooronderstelling ondersteunen:

- Het gezamenlijk uitvoeren van daarvoor in aanmerking komende onderzoeken (pag.10).
- De opdrachtbevestigingen (externe accountant) c.q. plannen van aanpak (IAD's) wederzijds laten goedkeuren, voordat de opdrachtgever daarover besluit (pag.10).
- Een door beiden gedragen visie ontwikkelen op de meest effectieve en efficiënte wijze van samenwerking zoals de mate van ondersteuning, gezamenlijke onderzoeken, gezamenlijke rapportages, et cetera (pag.10).
- Het gezamenlijk opstellen van één managementletter, onder behoud van ieders verantwoordelijkheid.

Ook hier weer een onjuiste vooronderstelling. Er is wel degelijk sprake van een belangentegenstelling tussen de externe accountant en de internal auditfunctie. De externe accountant dient een ander belang, namelijk dat van 'het publiek'. Dat is ook precies de reden dat de RA-titel wettelijk verankerd is. Anders gesteld, de externe accountant voert een publieke taak uit. Het is dan ook bijzonder te noemen dat het gecontroleerde bedrijf de factuur van de accountant betaalt.³ De externe accountant wordt doorgaans door de aandeelhouders of door de raad van commissarissen aangesteld. Overigens zijn er veel meer stakeholders in het maatschappelijk verkeer die moeten kunnen vertrouwen op de handtekening van de publieke accountant. Wat dat betreft geeft het Amerikaanse equivalent van de RA-titel de essentie beter weer: Certified Public Accountant (CPA). De externe accountant vervult een belangrijke en verantwoordelijke taak, het gaat om de *primaire zekerheid* over de getrouwheid van de jaarrekening, zodat het bestuur verantwoording kan afleggen over het achterliggende boekjaar. De internal auditfunctie voorziet de directie van *aanvullende zekerheid* over de mate waarin de onderneming in control is. De internal auditfunctie vormt daarmee een onderdeel van de checks en balances in het kader van behoorlijk bestuur (corporate governance).

Deze vooronderstelling is overigens wel juist als er sprake is van een interne accountantsfunctie. De interne accountant en de externe accountant hebben immers een en hetzelfde doel: het controleren van de jaarrekening. De externe accountant kan daarbij steunen op het werk dat door de interne accountant is uitgevoerd. Maar dan is er dus weer sprake van een interne accountantsfunctie en niet van een internal auditfunctie.

Ad 3 – De internal auditfunctie zou een instrument zijn van de raad van commissarissen

De citaten uit het rapport die deze premisse ondersteunen:

- Het aan de Auditcommissie presenteren van een geïntegreerde auditaanpak en auditplanning (pag.11).
- Het vooraf afstemmen van de in de auditcommissie in te brengen conceptstukken door de IAD en de externe accountant (pag.11).

- Het versterken van de relatie met – en optimaal ondersteunen van – de auditcommissie (pag.11).

Dit punt is door de toenmalige voorzitter van het IIA, Sander Weisz, uitstekend weerlegd toen hij reageerde op het 10 Puntenplan van Leen Paape.⁴ Hoewel we ons realiseren dat de raad van commissarissen in toenemende mate de internal auditfunctie op het netvlies heeft, zijn wij van mening dat de internal auditfunctie primair een instrument is van de raad van bestuur of het audit committee. Als de RvC de primaire opdrachtgever zou worden van de internal auditfunctie, doet zich

heid over de betrouwbaarheid van de jaarrekening verkrijgt zou een object van onderzoek kunnen zijn van de internal auditor.

Ter afsluiting

Het vakgebied internal auditing wordt in het rapport *Impact op Governance* beschouwd als het verlengstuk van (interne) accountancy. Als men de uitkomsten van het rapport extrapoleert, wordt IIA in feite 'een subset' van de NBA. Het moge duidelijk zijn dat deze visie niets van doen heeft met de moderne opvattingen over internal auditing. Het zet de klok daarmee twintig jaar terug.

Wij pleiten natuurlijk wel voor een goede samenwerking en verstandhouding met de NBA, maar dan vanuit de onafhankelijke, zelfbewuste en krachtige positie die we als jonge en snelgroeiende beroepsgroep van internal auditors inmiddels innemen.

De auteurs hebben er alle vertrouwen in dat de nieuw uitgezette koers van het huidige IIA-bestuur, waarin advocacy een van de speerpunten is, deze samenwerkingsgedachte zal schragen.⁶

Noten

1. Eindredactie: drs. Marcel Bongers RE RA CIA CFE, prof. Hans Gortemaker RA, Hans Nieuwlands RA CIA CGAP CCSA. Redactieraad: prof. drs. P. Bouw, prof.dr. R.J.M. Dassen RA, prof.em.mr. L. Koopmans, prof. dr. J.P.J. Verkrujssse RE RA, prof.dr. Ph. Wallage RA. Projectgroep: Bob van Berkel RA, drs. Leonard Boogers RA CIA, drs. San Croonenberg RA, Hans Nieuwlands RA CIA CGAP CCSA, Leen van der Plas RA, Johan Scheffe RA RO CIA, drs. Sander Weisz RO CIA CCSA, Gerard Wolswijk RA.
2. Strikwerda, H., *De Nederlandse Corporate Governance Code, ingeleid, toegelicht en becommentarieerd*, Van Gorcum, 2012.
3. Hoogleraar accountancy en een vooraanstaande criticus van de eigen beroepsgroep Marcel Pheijffer noemt dit 'dé weeffout in de opzet van het accountantsberoep die nimmer is gerepareerd' ('Terug naar de kern', *Het Financieele Dagblad*, juni 2011).
4. Weisz, S., 'Voor wie het horen wil...', *MCA*, 2011, 16, (1), p. 24-25.
5. Bruin, M. de, *Zicht op toezicht, over de rol van internal audit bij het toezicht op lokale Rabobanken*, 2012.
6. De auteurs stellen het zeer op prijs om naar aanleiding van dit artikel commentaar en aanvullingen te ontvangen.

Doorvoering van de aanbevelingen van het rapport zijn een vrijbrief voor de externe accountant om onbeperkt invloed te kunnen uitoefenen op de interne auditfunctie

de vraag voor in hoeverre we dan nog kunnen spreken van 'internal' audit. De internal auditfunctie wordt dan immers een verlengstuk van de toezichhoudende RvC. In feite hebben we het dan over een heel ander instrument.⁵

Ad 4 – De natuurlijke counterpart voor de externe accountant zou de internal auditfunctie zijn

De citaten uit het rapport die deze premisse ondersteunen:

- Het coördineren van de interne en externe auditactiviteiten vanuit de organisatie door de IAD (pag.11).
- Het evalueren van de urenbesteding en -begroting van elkaar (pag.11).
- Het wederzijds informeren over ontvangen klachten of suggesties tot verbetering (pag.11).
- Het structureel hebben van voldoende frequente overlegvergaderingen tussen IAD en externe accountant om de samenwerking te monitoren, de voortgangsbewaking uit te voeren en actuele informatie in de auditplanning en auditscope mee te kunnen nemen (pag.11).

Deze premisse gaat volstrekt voorbij aan de verantwoordelijkheid van het management en vooral van die van de CFO. Met deze vooronderstelling hebben het management en de CFO in feite het nakijken. In onze visie is de concerncontroller of de CFO de natuurlijke counterpart van de externe accountant. Dit vanwege het feit dat de externe accountant primaire zekerheid verstrekt aan het verantwoordelijke management, dus de first line of defence. De internal auditfunctie als derde lijnfunctie is de facto geen partij als het om jaarrekeningcontrole gaat. Ergo, de wijze waarop het management haar primaire zeker-



Arie Molenkamp is organisatieadviseur, auteur en opleider. Hij is verbonden aan de Amsterdam Business School ten behoeve van de Executive Master of Internal Auditing (EMIA) en het Research Center for Internal Audit Excellence (RCIAE).

✉ consulting@molenkamp.biz



Naeem Arif is zelfstandig audit consultant. Hij adviseert en ondersteunt organisaties op het gebied van internal auditing en risk management. Daarnaast treedt hij op als opleider/docent, onder andere aan Nyenrode Business Universiteit.

✉ naeem.arif@xs4all.nl