

Internal auditing

HET GELIJK VAN DE KLEINE AUDITAFDELING

Hoewel toezichthouders bij interne audit vooral denken aan logge, grote afdelingen, is de kleine auditafdeling onmiskenbaar in opkomst. Dit geldt voor organisaties van alle soorten en maten. Hoe komt het dat de small audit shops zo succesvol zijn? De auteur gaat op zoek naar het antwoord op deze vraag en schetst een beeld van de toekomst.

DOOR ARIE MOLENKAMP

De kleine auditafdeling is onmiskenbaar in opkomst. Uit een onlangs (Schreuders, 2012) door de Professionele Audit Solisten (PAS) onder leden van het Instituut van Internal Auditors (IIA) gehouden globale inventarisatie blijkt het volgende:

- ~ 35 procent werkt bij een kleine auditfunctie (auditafdeling maximaal 5 fte's).
- ~ 35 procent werkt binnen de financiële sector (veelal groepsleden van een bank, een verzekeringsmaatschappij of een pensioenfonds).
- ~ 30 procent valt onder overig (bijvoorbeeld auditors van grote auditafdelingen binnen de industrie of de overheid).

Opmerkelijk is dat de eerste categorie, dus de 35 procent leden binnen kleine auditfuncties, goed is voor 85 procent van alle organisaties die bij IIA Nederland zijn aangesloten. De kleine auditfunctie heeft dus vaste grond onder de voet gekregen bij zowel de grote, de middelgrote, als de kleine onderneming. Dit beeld geldt ook voor de overheid. Daar beschikken alleen het ministerie van Financiën en twee grote gemeenten over grote auditdirecties. Daarnaast spreken we over honderden professionele auditsolisten die, als eenling of in kleine groepen, werkzaam zijn bij de centrale overheid (departementale directies) of bij de lokale overheden (provincies, gemeenten en waterschappen).

Op grond van het voorgaande kunnen we dus vaststellen dat auditing management control in Nederland bijna per definitie binnen *small audit shops* is gepositioneerd. Des te opvallender is het te moeten constateren dat juist de grote auditafdeling zo bepalend is voor het beeld dat er bij stakeholderse over inter-

nal auditing bestaat. Maar ook dat de auditor vanuit de financiële sector zo dominant is binnen de beroepsorganisatie van internal auditors. De IIA-beroepsorganisatie zal een kwantsprong moeten maken om het beeld over internal auditing te kunnen bijstellen.

Naar auditing management control

De oververtegenwoordiging van de financials binnen commissies van de IIA-beroepsorganisatie kan mogelijk historisch worden verklaard. Bij het terugkijken op de ontwikke-

De IIA-beroepsorganisatie zal een kwantsprong moeten maken om het beeld over internal auditing bij te stellen

ling van de internal auditfunctie onderscheiden we ruwweg de volgende drie lijnen.

Het oudste en meest bekende voorbeeld is de transitie van de traditionele interne accountantsdienst naar een internal auditfunctie; een ontwikkeling die eind jaren tachtig van de vorige eeuw in zwang raakte. Een dergelijke omzetting was het gevolg van het outsourcen van de rechtmatigheidscontrole naar externe accountants. Een ontwikkeling die internationaal gezien noodzakelijk was en die nu min of meer is voltooid.

Minder bekend, maar in de praktijk veelvoorkomend en uiterst effectief, is de omzetting van een interne controlefunctie dan wel een afdeling administratieve organisatie of een kwaliteitsfunctie naar een professionele internal auditfunctie. De medewerkers die eerst voor de lijnmanagers werkten gaan nu, vanuit een onafhankelijke derdenpositie, dat management juist toetsen. Deze transitie hangt samen met de invoering van integraal management. Lijnmanagers worden daarbij zelf verantwoordelijk voor de kwaliteit van inrichting van het systeem van management control. Door het gelijktijdig introduceren van methoden van zelfsturing (control selfassessment (CSA)) en het toepassen van geavanceerde planning- en controlsystemen wordt de kwaliteit van het sturen van de bedrijfsvoering geoptimaliseerd. Het gevolg hiervan is weer dat de derde lijn met een zeer beperkte inzet, op basis van risicoanalyse, de lijnorganisatie tegen het licht kan houden (zie hiervoor het *three lines of defence*-model). Met andere woorden: de professionele, onafhankelijke kleine auditfunctie werd daarmee voor een groot aantal organisaties een feit.

De derde ontwikkelingslijn is die waarbij een auditfunctie 'vanuit het niets' wordt ingesteld; een categorie die zeer sterk in opmars is. Het zijn vooral de middelgrote bedrijven en instellingen die ruwweg vanaf het begin van deze eeuw zijn overgegaan tot het instellen van een managementondersteunende en feedbackleverende functie. Mede ingegeven door een toenemende druk van

De kwaliteitsmedewerkers die eerst voor de lijnmanagers werkten gaan nu dat management juist toetsen

toezichthouders en gestoeld op ervaringen bij andere bedrijven, besluit men meestal om de proef op de som te nemen. Na het werven van een of twee (veelal) register operational auditors (RO's) is de auditfunctie formeel een feit. Het van scratch af aan opbouwen van het nieuwe managementinstrument kan vervolgens van start gaan. Het uitbouwen van een dergelijke startende auditgroep tot een succesvolle managerial feedbackfunctie blijkt in de praktijk een kwestie van twee of drie jaar te zijn. Juist in die beginjaren van haar functioneren blijkt de kleine afdeling vooral haar bestaansrecht te kunnen bewijzen door het uitvoeren van adviserende en inrichtende werkzaamheden. De kleine auditfunctie als initiator en borgsteller voor het verbeteren van de administratieve organisatie, de procesinrichting en het denken in



risico's. Kennelijk is deze aanloop, om eerst de inrichting van de organisatie te helpen verbeteren, nodig om de small audit shop te ontwikkelen tot de businesspartner van het topmanagement. Zoals gesteld zijn toezichthouders nauwelijks op de hoogte van deze ontwikkeling. De traditionele interne financiële controle instantie lijkt in de beeldvorming nog steeds de bovenaan te voeren. Dat is in zoverre verklaarbaar, dat een aantal van deze diensten, in het bijzonder bij banken, weliswaar in naam werd omgezet naar een internal auditfunctie, maar in de praktijk vooral interne controlewerkzaamheden of financial audits bleef uitvoeren (Arif en Molenkamp, 2010). Ook de omvang en de bemensing van de afdeling veranderde bij de transitie nauwelijks. In het bijzonder gold dat voor de leiding van de voormalige interne accountantsdienst. Deze werd niet aangevuld of vervangen, terwijl er toch sprake was van een volstrekt andere professie, een nieuwe taakstelling en een andere toegevoegde waarde (Arif en Molenkamp, 2011).

Succes kleine afdeling

De vraag blijft hoe de grote toename en het plotselinge succes van de kleine auditfunctie te verklaren is. Er zal zeker grote invloed uitgaan van het toenemend toezicht zoals dat op organisaties wordt uitgeoefend als gevolg van meer stringente wet- en regelgeving. Ook de meer prominente rol van toezichthouders als de VEB, DNB en de AFM kan het zittende management ertoe brengen om meer zekerheid te willen verkrijgen over de kwaliteit van de interne beheersing. We hebben het dan over de graad van doelstellingenrealisatie, over de wijze waarop met externe wet- en regelgeving wordt omge-

gaan, over de manier waarop de met de bedrijfsvoering samenhangende risico's worden gemonitord en of de externe verantwoording wel aan de daaraan te stellen eisen voldoet. Zoals gezegd, spelen ook nieuwe managementmethoden als integraal management een rol. Het invoeren van een management-techniek als CSA genereert op zich al de behoefte aan internal audit, als instrument waarmee het management aanvullende zekerheid krijgt over de mate van perfectie van het systeem van doelstellingenrealisatie. Ook de daadwerkelijke invulling van het door de overheid gepropageerde fenomeen van horizontaal toezicht betekent dat internal audit als intern toezichtsorgaan maatschappelijke erkenning heeft verworven. Nu de Belastingdienst horizontaal toezicht als strategie heeft doorgevoerd, zal de betekenis van internal audit binnen organisaties zeker toenemen.

Het heeft er alle schijn van dat met de opkomst van de kleine auditgroepen de 'ideale auditfunctie' binnen handbereik is

Ook de rol van het internal-auditonderwijs op post-hbo- en universitair niveau kan in deze niet worden onderschat. Daarbij heeft vooral de in de literatuur en binnen het onderwijs gepropageerde switch 'van interne financiële controle naar auditing management control' een belangrijke rol gespeeld. Kortom: de toegevoegde waarde van internal audit als managementinstrument lijkt haar erkenning te hebben gevonden.

Organisatieniveau solitaire audit professionals

Van grote betekenis voor de ontwikkeling van de kleine auditfunctie is mogelijk ook haar huidige organisatiegraad. Omstreeks het jaar 2005 werd door een aantal vertegenwoordigers van de, toen nog prille, kleine auditfunctie de groep Professionele Audit Solisten (PAS) opgericht. Dat waren vooral afgestudeerde RO's die binnen grotere organisaties een auditcarrière hadden doorlopen. Professionals die voor de uitdagende taak stonden om in kleiner verband de toegevoegde waarde van de auditfunctie te vestigen en te optimaliseren. Al snel werd binnen PAS de basis gelegd voor een profiel van de kleine auditfunctie.

De volgende uitgangspunten zijn daaruit te destilleren:

- ~ De uit te voeren onderzoeken zijn risk-based.
- ~ De samenstelling van de functie is multidisciplinair.
- ~ Bedrijfs- of bestuurskunde is de dominante discipline.
- ~ Binnen de groep moet voldoende relevante materiekennis aanwezig zijn.

- ~ De focus van de onderzoeken ligt op strategieontwikkeling en planvorming.
- ~ Single-pagereporting is de gangbare wijze van overbrengen en beargumenteren van conclusies en aanbevelingen.
- ~ Het hoofd van de auditfunctie zal continu de tone at the top moeten monitoren.
- ~ De auditfunctie is gehouden een kweekvijver voor managementtalent te zijn.

Een steeds terugkerend item in de discussie binnen PAS is dat een auditgroep van professionals alleen maar onafhankelijk, dynamisch, flexibel en effectief kan optreden als die groep onderzoekers deskundig en beperkt van omvang is. In een dergelijk teamverband kan immers gestuurd worden op professioneel gedrag in plaats van op output. Ook is het nodig dat de chief audit executive (CAE) periodiek gesprekken voert met de CEO en de voorzitter van het auditcomité. Ook zal hij zich, in afstemming met de CEO, regelmatig op de hoogte moeten stellen van de verwachtingen en wensen van bestuursleden, commissarissen en toezichthouders. In een handomdraai kunnen daarbij de risico's die de organisatie bedreigen op tafel komen.

Naar een omwenteling binnen auditprofessie

Het heeft er alle schijn van dat met de opkomst van de kleine auditgroepen de 'ideale auditfunctie' binnen handbereik is. De wet van de remmende voorsprong doet kennelijk haar werk. Het rule-based model van de traditionele interne accountantsdienst lijkt plaats te maken voor de principle-based opvattingen van auditing management control, zoals die binnen PAS worden gepropageerd.

Zoals bekend laat een bestaande orde zich niet gemakkelijk transformeren. Dat geldt ook voor het willen omzetten van de traditionele financial auditafdeling naar een kleinere managerial auditfunctie. Te veel en te vaak is een dergelijke functie blijven hangen in een inspectieachtige taakstelling waarbij, mede gezien de achtergrond van de bestaande auditcrew, de relatie met de externe accountant een belangrijke basis voor de identiteit van de auditfunctie is gebleven. Dit ten nadele van het verstevigen van de relatie met de interne managers (Rekenkamer Rotterdam, 2011). Het vermoeden bestaat dat ondanks, of misschien juist door, de enorme omvang van auditafdelingen binnen de bancaire sector Internal audit daardoor niet in staat was om in de aanloop naar de kredietcrisis een betekenisvolle rol te spelen (Molenkamp, 2009).

Het succes van de kleine auditfunctie lijkt nu ook de grote traditionele auditafdelingen ten voorbeeld te strekken. Onderwerpen als single-pagereporting (maximaal 12 tot 15 pagina's per rapport), sterke reductie van de omvang van de auditgroep en het abrupt kunnen afbreken van het auditproces zodra de noodzaak zich daartoe in het vooronderzoek voordoet, zijn alle onderwerpen die binnen grote diensten nu ter tafel komen.

De les die de traditionele auditafdelingen naar het voorbeeld van de kleine auditafdelingen vooral zouden kunnen trekken luidt mijns inziens: breng resterende interne controlewerkzaamheden over naar de eerste lijn, adopteer het managementkundig auditmodel, laat de controller (als de natuurlijke counterpart) de contacten met de externe accountant verzorgen en ga over tot herinrichting van de auditbemensing (Rekenkamer Rotterdam, 2011).

Volgt de beroepsorganisatie?

We worstelen in Nederland nog steeds met twee onderling onverenigbare modellen. Enerzijds het managementmodel van een kleine, multidisciplinair samengestelde, op doorstroming gebaseerde, spiegelende auditfunctie die het management aanvullende zekerheid geeft over de kwaliteit van de bedrijfsvoering, en anderzijds de op de financiële traditie gestoelde en op verificatie gerichte interne accountants- of controlefunctie.

Het is opmerkelijk dat de absolute meerderheid aan kleine auditafdelingen niet strookt met de beperkte invloed die van deze categorie auditafdelingen binnen het beroepenveld uitgaat. In tegendeel: binnen de IIA-beroepsorganisatie staan deze eenheden in de schaduw van de 'financials'. Dat geldt vooral voor de commissies vaktechniek en quality reviews. Deze beide groepen worden sinds jaar en dag bestuurd door vertegenwoordigers van het bank- en verzekeringswezen; personen die bovendien zijn afgestudeerd in accountancy en ook

We worstelen in Nederland nog steeds met twee onderling onverenigbare modellen

op dat vlak werkzaam zijn. Het mag dus geen verwondering wekken dat vanuit die commissies weinig affiniteit bestaat met de vraagstukken van kleine auditafdelingen.

De dominantie van die financials is daarmee zo groot, dat niet alleen de ontwikkeling van de kleine auditafdelingen daarmee wordt geschaad. In samenhang daarmee wordt ook de feedbackfunctie binnen ondernemingen in haar ontwikkeling belemmerd (Molenkamp 2012).

Voor de ontwikkeling van de kleine auditfunctie is het belangrijk dat zij zich verder verenigt en gezamenlijk de verantwoordelijkheid neemt voor het professionaliseren van auditing management control binnen ondernemingen en instellingen.

Natuurlijk is alles een kwestie van tijd; zo ook de verandering in beeldvorming en daadwerkelijke invulling van internal auditing. Externe en interne toezichthouders worden meer do-

minant. In toenemende mate zijn het commissarissen en leden van auditcomités die de toegevoegde waarde van internal auditing inzien. Commissarissen wensen aanvullende zekerheid en nemen het initiatief tot het laten uitvoeren van internal audits, terwijl auditcomités zich in toenemende mate over het auditjaarplan ontfemen. Ook toezichthouders laten van zich horen en geven de internal auditfunctie meer en meer een formele status. Bovendien neemt de beroepsorganisatie van internal auditors een onafhankelijke positie in; zich daarmee ontdoend van het juk en imago van de externe (en interne) accountant. Kortom: de doorvoering van het onafhankelijke management-driven auditmodel lijkt slechts een kwestie van tijd te zijn.

Naar volwassen internal auditfunctie

Het meest kenmerkende verschil tussen een traditionele, gevestigde, door de extern accountant gelegitimeerde financial auditfunctie en de kleine managerial auditafdeling heeft te maken met het recht om te mogen bestaan. De kleine auditafdeling moet dat bestaan en die professionaliteit continu kunnen bewijzen. De leiding van de organisatie gaat niet uit van 'in het verleden behaalde resultaten' en schuwt nogal eens formele uitgangspunten als het auditcharter. De internal auditor wordt gezien als partner in business, die in het belang van de organisatie de meest risicovolle processen aanpakt. De auditor zal korte doorlooptijden hanteren en onderzoeksresultaten stand de pede aan het management melden, in de vorm van bondige notities, die in managementvergaderingen mondeling worden toegelicht. Onnodig om te stellen dat de geloofwaardigheid van die auditor is gestoeld op consequent en transparant gedrag, alsmede op het vermogen zich positief kritisch te kunnen opstellen. De internal auditor als de verbindende factor; in een organisatie die elke dag maar weer met een enorme dynamiek de uitdagingen, spanningen en verstoringen het hoofd moet kunnen bieden.

Literatuur

- ~ N. Arif en A. Molenkamp (2010) 'De internal auditor aan het woord', 1 *Audit Magazine*, p. 10-13.
- ~ N. Arif en A. Molenkamp (2011) 'Over het kaf en het koren', 1 *Audit Magazine*, p. 44-47.
- ~ A. Molenkamp (2009) 'Waar waren de internal auditors', 1 *MCA*, p. 22-32.
- ~ A. Molenkamp (2012) 'De financiële sector als rem op het zelfreflecterend vermogen van ondernemingen'.
- ~ Rekenkamer Rotterdam, Brief d.d. 11 januari 2011 aan de Gemeenteraad van Rotterdam (www.rekenkamer.rotterdam.nl).
- ~ L.H. Schreuders (2012), PAS-groep.

Arie Molenkamp RO is zelfstandig organisatieadviseur, auteur en opleider. Daarvoor was hij directeur bij KPMG Management Consulting. Hij is initiatiefnemer van het onderwijs op het gebied van internal auditing in Nederland. Molenkamp is verbonden aan de Haagse Hogeschool en de Universiteit van Amsterdam Business School