

Dé IAF bestaat **niet**

Marcel Pheijffer is hoogleraar Forensische Accountancy en blogger op www.accountant.nl. Hij is de luis in de pels van het accountancyvakgebied in Nederland. U kunt zich voorstellen dat wij dan ook benieuwd waren naar de persoon Marcel Pheijffer en naar zijn visie op en opvattingen over internal auditing en de relatie, if any, van internal auditing met accountancy.

N. Arif RO EMIA
A. Molenkamp RO

Wilt u voor de mensen die u niet kennen iets vertellen over uzelf?

“Medio jaren tachtig van de vorige eeuw ben ik afgestudeerd aan de heao. Bij mijn diploma-uitreiking kreeg ik een boekje van Pieter Lakeman met als titel *Het gaat uitstekend. Zwendel en wanbeleid in het Nederlandse bedrijfsleven*. Dit boek vormde een basis voor mijn latere keuzen.

Na het Atheneum ben ik bij Belastingdienst gaan werken. Ik stu-

deerde daarnaast accountancy bij wat destijds nog het NIVRA en later NIVRA-Nyenrode was. Het eerste tentamen betrof het vak Inleiding Recht. Het cijfer dat ik voor dat tentamen haalde was niet bepaald bemoedigend: een vier. Desondanks groeide mijn interesse voor het vakgebied accountancy. In die tijd bestond nog de dienstplicht; ik was daardoor veertien maanden ‘uit de roulatie’. Tussen 1991 en 2003 ben ik vervolgens werkzaam geweest bij de FIOD. Ik was actief bij de toenmalige douanerecherche. Daar werd ik onder meer betrokken bij spraakmakende onderzoeken op het gebied van organisatiecriminaliteit. De zaken Bouterse en De Hakkelaar zijn daar voorbeelden van. Tijdens mijn studie accountancy ben ik in Leiden rechten gaan studeren. Het onderwerp van mijn afstudeerscriptie lag op het snijvlak van accountancy en rechten. Hiermee was de basis gelegd voor mijn latere keuze voor de forensische accountancy. Een domein dat destijds nog heel pril was. Prof. Kuijl stimuleerde mij om wetenschappelijk onderzoek te gaan doen. In 2000 ben ik gepromoveerd op het proefschrift *De forensisch accountant; het recht meester*. Twee uur nadat ik was gepromoveerd heb ik mijn oratie uitgesproken en het ambt van hoogleraar forensische accountancy aanvaard.”

Hoe ziet u de rol, taak en verantwoordelijkheid van een interne auditfunctie (IAF) binnen een organisatie?

“Ik zie de rol, de taken en de verantwoordelijkheid van een IAF als maatwerk. Ik constateer dat er sprake is van veelvormigheid aan soorten en maten van een IAF. De ene IAF is bijna niet te vergelijken met de andere. Dé IAF bestaat in mijn ogen dan ook niet. Ik denk dat de volgende factoren bepalend zijn voor de aard en omvang van een IAF: schaalgrootte van de organisatie, aard van de relatie met de externe accountant, wel of geen aandacht voor de interne beheersing en verwachtingen van het management. Daarnaast verschilt de invulling per branche of sector. In de bouwsector zie je bijvoorbeeld nauwelijks IAF's, bij financiële

Ten geleide

Op het interview met Marcel Pheijffer hadden we ons erg verheugd. We waren vooral erg benieuwd naar zijn beeld over ons beroep. Hij kan ons immers als onafhankelijk, deskundig en betrokken toeschouwer de waarheidsgetrouwe spiegel voorhouden. Zijn antwoorden hebben ons diep geraakt. Om niet te zeggen geschokt. Wat ons opviel was zijn bevestiging van het gebrek aan eenduidigheid over de essentie van internal auditing. Wat ons benauwde was de door hem gesignaleerde en kennelijk diepgewortelde indruk dat internal auditing min of meer staat voor (interne) accountancy!

Kennelijk is het het IIA in de afgelopen twee decennia niet gelukt om duidelijk te maken waar internal auditing voor staat. Daar wordt al jaren, zonder bestuurlijke reactie, tegen gefulmineerd. Ondanks invloeden vanuit de Young Professionals, de alumni-verenigingen van de RO-opleidingen, de PAS-groep en andere kenniskringen, overheerst nog steeds accountancydenken. En dat stralen wij blijkbaar ook uit. Dit leidt ook tot ‘verwarring’ bij het management en de toezichhouders. Bedrijfskundige/organisatiekundige invulling van internal auditing is in geen velden of wegen te bekennen. Beelden vanuit het NBA en IIA Inc. worden kritiekloos overgenomen.

We horen graag wie een andere verklaring heeft.

instellingen zijn IAF's verplicht gesteld door de toezichthouder. Bij de rijksoverheid hebben de IAF's een wettelijke taak in het kader van de controle op de departementale jaarrekening. Dus zuivere interne accountancy als Internal Audit. Voor velen zijn deze begrippen dan ook synoniem. Maar in andere situaties heeft Internal Audit een geheel andere betekenis. Eenduidigheid, laat staan eenvormigheid, ontbreekt. Kortom, het IAF is bij uitstek een kwestie van maatwerk.

De organisatorische positie van een IAF hangt in de praktijk af van haar feitelijke opdracht en verantwoordelijkheid. Positionering onder de CFO of CEO ligt in de meeste gevallen voor de hand. De IAF zou ook onder de raad van commissarissen (RvC) kunnen vallen. Dit is afhankelijk van de wens hoe men de IAF als instrument wil gebruiken. Als de IAF onder de RvC gaat vallen, doet zich de vraag voor in hoeverre er nog sprake is van een interne functie. Immers, de IAF wordt op deze manier de ogen en oren van de toezichthouder."

Wat is uw visie op de relatie tussen de vakgebieden accountancy en internal auditing?

"Ik volg jullie publicaties met belangstelling. Het onderscheid tussen accountancy en internal auditing zetten jullie heel scherp neer. Ga daar vooral mee door. Blijf de rol van de kritische beschouwer op je nemen. Dat heeft zeker een functie. Laat het nuanceren, het plaatsen van mitsen en maren aan anderen over. De tragiek van het vakgebied internal auditing is volgens mij de onduidelijkheid over de vraag: waar is de IAF voor bedoeld? Is de IAF het spreekwoordelijke rempedaal van de organisatie of juist het gaspedaal? Dat is niet eenduidig. Interne certificering van de jaarrekening komt buiten de (rijks)overheid nauwelijks meer voor, maar veel IAF's hebben nog steeds een belangrijke (voorbereidende) rol in het kader van de controle op de jaarreke-

De rol, taken en verantwoordelijkheid van een IAF is maatwerk

ning. Als het management de IAF wil gebruiken om de kosten van de externe accountant te beperken, is dat hun goed recht. Ik ben overigens wel van mening dat de externe accountant, die de jaarrekening certificeert, daarnaast geen diensten kan aanbieden op het gebied van internal auditing. Dit speelde in 2009 bij een van de Big 4-kantoren in Verenigd Koninkrijk. Toen heb ik hieraan een blog gewijd en mijn stellingname op dit punt duidelijk gemaakt. Een dergelijke combinatie van dienstverlening is in Amerika expliciet verboden. In Europa kennen we een dergelijk verbod niet in gelijke mate. Dat wil echter nog niet zeggen dat de combinatie van diensten daarom geoorloofd is."

Het model van de three lines of defence wordt in de praktijk tegenwoordig veel aangehaald en gehanteerd. Als dit concept



Marcel Pheijffer in het kort
Marcel Pheijffer (1967) is hoogle-
raar Forensische
Accountancy aan
de universiteiten
Nyenrode en Leiden.
Hij is een van de vaste
bloggers op [www.
accountant.nl](http://www.accountant.nl). Zijn
blogs worden binnen
accountancykringen
met meer dan gewone
belangstelling gevolgd.
Hij vervult met verve

de rol van de spreekwoordelijke luis in de pels wat betreft het vakgebied accountancy in Nederland. Een van zijn blogs vormde mede de aanleiding voor de opkomst van de inmiddels bekende 'beweging' van twitterende accountants. Een van zijn laatste wapenfeiten is het publiekelijk aan de kaak stellen van de bedroevende handelwijze van de NBA bij haar lobby tegen ingrepen van de politiek in de Accountancywetgeving.¹ Daarnaast schrijft Pheijffer de nodige artikelen en boeken op het gebied van forensische accountancy, financieel rechercheren, fraudebestrijding, integriteit en witwassen. In 2002 was hij werkzaam als inhoudelijk secretaris (ofwel rechterhand) van de Parlementaire Enquêtecommissie Bouwnijverheid. Tevens was hij van 2006 tot 2009 lid van de International Auditing & Assurance Standards Board (IAASB) van de International Federation of Accountants (IFAC).

consequent wordt toegepast is er in feite geen plaats voor de interne accountant. De verantwoordelijkheid voor de (financiële) betrouwbaarheid ligt immers bij de eerste lijn, te weten het management. De wettelijke toets hierop wordt uitgeoefend door de externe accountant als onderdeel van de jaarrekeningcontrole. Hoe kijkt u aan tegen het model van de three lines of defence?

"Ik kan deze redenering in theorie helemaal volgen, maar het gaat, zoals eerder aangegeven, om de praktijk. Uiteindelijk wil het management zich geholpen voelen bij het opleveren van een betrouwbare jaarrekening en het beheersbaar houden van de organisatie. Er zijn verschillen tussen de publieke en private sector. Bij de private sector zijn onderwerpen als beheersing van de organisatie (control), governance en transparantie van groot belang. Binnen de publieke sector zijn van oudsher vooral de onderwerpen rechtmatigheid en afleggen van verantwoording belangrijke issues."

Hoe is volgens u de controller gepositioneerd ten opzichte van de externe accountant? En hoe is de relatie tussen de internal auditor en de controller?

"Ook hier is het weer de praktijk die dicteert. De toegevoegde waarde van de controller, getuige ook de verscheidenheid aan



curricula van postdoctorale opleidingen, is niet eenduidig vast te stellen. In de praktijk is de controller een veelkoppig monster en is er geen eenduidige afbakening van eenieders rol.”

Is de IAF het spreekwoordelijke rempedaal van de organisatie of juist het gaspedaal?

In hoeverre vindt u het IIA zichtbaar in het maatschappelijk verkeer?

“De positie van het IIA in relatie tot de accountants en controllers is voor de buitenstaander niet helemaal helder. Ik denk dat de zichtbaarheid van het IIA voor verbetering vatbaar is. Meer standpuntbepaling bij actuele onderwerpen zou bijdragen aan de noodzakelijke transparantie en zichtbaarheid. Ik weet eigenlijk niet of het IIA gereageerd heeft op de greenpaper van de Eurocommissaris Barnier, ik heb er in ieder geval niets

over gehoord. In dat discussiestuk ventileert Barnier vergaande ideeën over hoe het beroep van accountants moet worden ingericht en gereguleerd. Het aanstellen van een hoogleraar Internal Auditing zou overigens ook kunnen bijdragen aan een stevigere beeldvorming over de toegevoegde waarde van internal auditing.”

Zou volgens u de instelling van een IAF (onder bepaalde voorwaarden) verplicht moeten zijn in alle sectoren van de economie? Dan wel daar waar zich beheersproblemen voordoen, zoals bij woningcorporaties en ziekenhuizen?

“Voor het bedenken en realiseren van dergelijke maatregelen is het nodig dat het vakgebied internal auditing een eenduidige ‘identiteit’ heeft. Daarnaast heb je een sterke beroepsorganisatie nodig die haar ‘advocacy’ taak serieus neemt en bij haar stakeholders helderheid schept over de toegevoegde waarde van internal auditing in het kader van behoorlijk besturen en beheersen van de organisatie. Nu die helderheid nog beperkt is, is de toegevoegde waarde van een IAF dat ook. Desondanks helpt het natuurlijk altijd indien een extra schakel wordt aangebracht om beheersproblemen op te lossen. Dus ook bij woningcorporaties en ziekenhuizen.”

Noot

1. Pfeiffer, M., ‘Lobby van de accountants is bedroevend’, *het Financieele Dagblad*, 22 februari 2012.



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