

De internal auditor aan het woord...

Afgelopen zomer werd bekend dat KPMG UK naast de jaarrekeningcontrole ook internal auditdiensten gaat verlenen bij de Engelse beursonderneming Rentokil. Onmiddellijk ontstond een discussie in de (inter)nationale gelederen van internal en external auditors over de (on)wenselijkheid van deze combinatie van dienstverlening.

N. Arif RO EMIA
A. Molenkamp RO

Ook op de website Accountant.nl startte een discussie. Verschillende mensen, waaronder een aantal 'huisbloggers' hebben hun mening geventileerd. Deze discussie hebben we met belangstelling gevolgd. Wij zijn van mening dat vanuit het perspectief van de internal auditor onvoldoende aspecten aan bod zijn geweest. Dit artikel is een poging deze bijdrage wel te leveren.

De standpunten

Op 7 augustus 2009 bracht de directeur van IIA Nederland, Hans Nieuwlands, op Accountant.nl het formele IIA-standpunt opiniërend naar voren. Op 18 augustus 2009 gaf het IIA een persbericht uit met de titel 'De ethiek van de zelftoetsende accountant'. In dit persbericht roept het IIA de Nederlandse raden van commissarissen op om 'uiterst terughoudend te zijn in het goedkeuren van de uitbesteding van de internal auditfunctie (IAF) aan hetzelfde kantoor als welke de externe jaarrekeningcontrole uitvoert'. Een zeer zorgvuldig geformuleerde oproep die, vanuit het perspectief en het belang van de beroepsgroep van internal auditors, als te 'terughoudend' moet worden gekwalificeerd. Strikt genomen is het voor de accountantskantoren in Nederland niet verboden om de genoemde combinatie van dienstverlening te leveren. Dat geldt ook voor het Verenigd Koninkrijk. Wel heeft de betreffende toezichthouder, de Financial Reporting Counsel (FRC), begin oktober 2009 de grote accountantskantoren gemaand¹ voor de ongewenste effecten. In de VS is deze combinatie van dienstverlening expliciet verboden. De SEC houdt daar toezicht op. In een reactie² op het standpunt van KPMG werd onder meer gesteld dat het vertrouwen in het economisch verkeer meer op integer handelen is gestoeld dan op het zich beroepen op regels. In *De Accountant* van oktober 2009 leverde prof. Blokdijk zijn bijdrage aan wat inmiddels was omgedoopt tot de 'Rentokil-case'. Het valt zeer te prijzen dat Blokdijk zich heeft ingezet om

een essay te produceren waarin hij de geslaagde poging doet om enige samenhang aan te brengen in de baaierd aan veelal tegenstelde opvattingen en meningen over de houding die KPMG aanneemt betreffende het zowel kunnen fungeren als extern accountant als het kunnen optreden als internal auditor bij een en dezelfde cliënt.

Gelukkig maakt Blokdijk zijn opvatting expliciet door de mogelijkheid uit te sluiten dat de externe accountant ook internal/operational auditactiviteiten uitvoert. We zijn het eens met Blokdijk dat voor internal auditwerkzaamheden 'een grote mate van (bedrijfs)specifieke deskundigheid en een vrijwel voortdurende aanwezigheid vereist is'. Hiermee wordt in feite het kostenargument om internal auditwerkzaamheden bij de externe accountant onder te brengen ontkracht. Het is namelijk zeer de vraag of de vereiste (bedrijf)specifieke deskundigheid aanwezig zal zijn bij de medewerkers van het externe bureau. En als deze medewerkers nagenoeg voortdurend acte de presence moeten kunnen geven zullen zij hoogstwaarschijnlijk per saldo duurder zijn dan interne medewerkers van een vergelijkbaar kaliber.

Het vergeten element

Een belangrijk aspect dat in deze discussie nog nauwelijks³ aan bod is geweest is, het inhoudelijke verschil tussen de vakgebieden (interne/externe) accountancy en *internal auditing*. De begrippen 'interne accountancy' en 'internal auditing' worden als synoniemen gezien (lees: door elkaar gebruikt). Wij constateren dat er veel verwarring bestaat rondom deze begrippen. Op zijn zachtst gezegd helpt dat niet om de discussie zuiver te voeren. Wat in deze context ook niet helpt is dat in Angelsaksische landen het woord 'audit' min of meer gereserveerd is voor *financial audit* in de wettelijke zin van het woord. De wettelijk verplichte jaarrekeningcontrole dus.

Waar ligt de basis voor het misverstand? In Nederland kreeg het managementkundige vakgebied internal auditing⁴ haar contouren in het begin van de jaren negentig van de vorige eeuw. Ook de huidige executive master of internal auditing opleidingen werden toen ingesteld. Uiteraard is internal auditing een jong vakgebied. Toch is het frappant dat na twintig jaar het onderscheid tussen de verschillende vakdisciplines nog steeds onvoldoende duidelijk is. De vraag daarbij is niet meer of het onderscheid bestaat; het gaat om organisatiekunde versus accountancy. De vraag is aldus 'gaat de organisatie op haar doel af' versus 'klopt de jaarrekening wel'? Mogelijk zijn er twee 'echte' vragen. De eerste vraag is of de internal auditprofessie zich nu in voldoende mate en onderscheidend, ook qua bemensing, heeft georganiseerd en of zij zich uitdrukkelijk (vaktechnisch) laat horen. De andere vraag is of er in accountancykringen sprake is van niet-herkennen, van ongehoorzaamheid en van ontkenning. Het is niet ondenkbaar dat in accountancykringen internal auditing zelfs als een (commerciële) bedreiging⁵ wordt ervaren.

Reden genoeg om nader in te gaan op het onderscheid tussen internal auditing en accountancy. Ook geven we commentaar op een paar andere items die in het hiervoor genoemde artikel van Blokdijk naar voren zijn gekomen, zoals de functie van de management letter, het doorvoeren van het beginsel van horizontaal toezicht en de verantwoordelijkheid van het bestuur.

Het onderscheid tussen accountancy en internal auditing

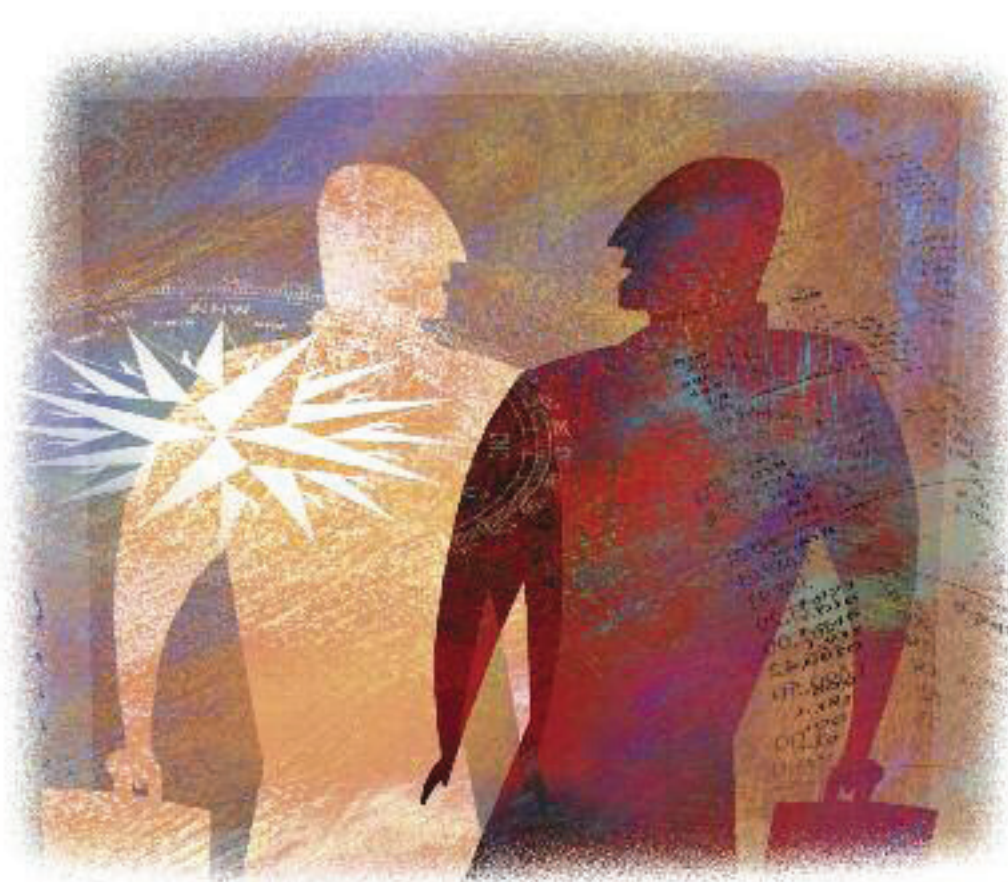
Internal auditing

Een internal auditor doet op basis van gedegen onderzoek een uitspraak over de kwaliteit van (een aspect van) interne beheersing. En, zoals we allen weten, is interne beheersing (management control) vandaag de dag een multidisciplinaire aangelegenheid. Alle aspecten van het management zijn dan aan de orde. Een aantal karakteristieken van het moderne internal auditvak op een rij:

- Een internal auditor vormt de third line of defence binnen de organisatie. Dat wil zeggen dat Internal Audit onafhankelijk vaststelt of de eerste twee 'verdedigingslijnen' goed functioneren; de internal auditor verschaft *aanvullende* zekerheid over de mate waarin (een aspect van) de bedrijfsvoering in control is.
- Een internal auditor wordt geacht om vanuit een managementkundige invalshoek en met als vertrekpunt de organisatiedoelen, een gedegen onderzoek te doen naar alle relevante aspecten van de interne beheersing (bedrijfsvoering).
- De bemensing van een moderne internal auditfunctie is multi-

disciplinair. In feite omvat dat die disciplines die relevant zijn voor het in control-vraagstuk van de organisatie. Disciplines als bedrijfskunde, organisatiekunde en bestuurskunde horen daar in ieder geval bij. Maar ook andere disciplines kunnen aan de orde zijn. Binnen een farmaceutisch concern is het hebben van een medicus op de internal auditfunctie wellicht geen luxe; bij een pensioenfonds kan de kennis van een actuaaris in de internal auditgroep niet worden gemist.

- Een internal auditor is opgeleid om vanuit de behoefte aan aanvullende zekerheid die het management heeft op alle auditvragen over de kwaliteit van de interne beheersing antwoord te geven; dat is vanzelfsprekend meer dan de financiële betrouwbaarheid.
- Een internal auditor is in dienst van het bedrijf en heeft in beginsel weinig van doen met de buitenwereld. De internal



Illustratie: Roel Ottow

auditor dient het bedrijfsbelang en vormt een onderdeel van het interne toezicht.⁶

- Een internal auditor heeft in beginsel bij elke audit te maken met een andere onderzoeksvraag. Per auditvraag volgt de afbakening van het onderzoek en zal een geschikt normenkader en de relevante onderzoeksaanpak worden gekozen. Dit om recht te doen aan de context van de organisatie en het object van onderzoek. Bedrijfskundige kennis, een adequate houding en de nodige onderzoeks- en gedragsvaardigheden⁷ zijn daarvoor noodzakelijk.

	Accountancy (Jaarrekeningcontrole)	Internal Auditing (Operational Auditing)
Richting	Retrospectief (gericht op afleggen van verantwoording)	Prospectief (gericht op verbeteren)
Auditobject	Informatieproduct (jaarrekening)	Afhankelijk van de 'risk-based' auditvraag
Doel	Vaststellen getrouwheid van financiële informatie	Aanvullende zekerheid over de kwaliteit van management control
Methodologie	Uitgekristalliseerd (standaard) instrumentarium	Kan per wetenschappelijke discipline verschillen; af te stemmen op het onderzoeksobject
Norm	Wettelijke regelgeving (bijvoorbeeld International Accounting Standards)	Afhankelijk van de auditvraag en het gekozen en met de opdrachtgever afgestemde controlmodel
Attitude	Rationeel, controleur, vasthoudend	Conceptueel, manager, creatief
Rolopvatting	Vakgerichte expert	Klantgerichte onderzoeker, interne criticus en 'reflecteur'
Opdrachtgever	Audit committee, AVA (hoogste leiding)	Management, audit committee
Belanghebbende	Buitenwereld, dient het publiek belang; vertegenwoordigt het maatschappelijk belang (WRA)/extern Assurance	Dient het bedrijfsbelang, meerdere mogelijkheden: <ul style="list-style-type: none"> • het opdrachtgevend management • de proceseigenaar
Domein	Betrouwbaarheid van de financiële informatie (cijfers)	Brede terrein van sturing en beheersing (management control)

Tabel 1. Het domein van de accountant vergeleken met dat van de internal auditor

Accountancy

De accountant is primair opgeleid om een gedegen onderzoek te doen naar, en een oordeel te geven over, één belangrijke auditvraag: namelijk die van de 'getrouwheid van de jaarrekening'. Zijn/haar body of knowledge is daarmee gericht op de betrouwbaarheid van de (financiële) informatie. Aangezien zowel de auditvraag als het onderzoeksobject steeds eenduidig zijn, heeft dat geleid tot een normenkader (bijvoorbeeld IFRS) en een onderzoeksapproach die gedurende een periode van circa honderd jaar min of meer is gestandaardiseerd.

Als een organisatie deze financial auditwerkzaamheden (jaarrekeningcontrole) intern laat uitvoeren dan spreken wij van een interne accountantsfunctie. Wij hanteren daarvoor ook wel de term 'verbijzonderde interne controle op het financiële kwaliteitsaspect'. Vanuit dit perspectief is het om het even of de jaarrekeningcontrole door een interne of een externe accountant wordt uitgevoerd. Het is dus niet bezwaarlijk en zelfs te prefereren dat, in een voorkomend geval, de vigerende externe accountant de functie van interne accountant overneemt. Het resultaat van de werkzaamheden is in beide gevallen het certificeren van de jaarrekening.

De in jaarrekeningcontrole opgeleide accountant is in principe onvoldoende geëquipeerd om de breedte van het moderne internal auditvak te bestrijken. Hij is immers opgeleid en heeft zich gespecialiseerd in één belangrijk aspect van de interne beheersing, te weten de financiële betrouwbaarheid. In tabel 1 zijn de domeinen van respectievelijk de accountant en de internal auditor op een aantal aspecten verwoord.

De accountant als internal auditor?

Een complicerende factor in de begrip- en beeldvorming is dat een aantal accountants werkzaam is bij een multidisciplinair samengestelde internal auditdienst en daar de functie van internal auditor vervult. Naast ingenieurs, bedrijfskundigen, juristen, informatici, et cetera, is de accountant in het auditteam de hulp

en steun en toeverlaat als het gaat over de betrouwbaarheid van financiële (informatie)systemen.

Veel accountants hebben de overstap naar internal auditing gemaakt; een aantal daarvan heeft ook de RO-opleiding gevolgd. Volgens ons is het tijd voor deze professionals om kleur te bekennen en voor het IIA als aangewezen beroepsorganisatie te kiezen. Dit in tegenstelling tot de interne accountant die zich blijvend richt op de jaarrekeningcontrole. Het onderscheid tussen de verschillende vakgebieden is voor een dergelijke functionaris wellicht ook minder relevant.

Goudmijn

Mogelijk onbedoeld is de opmerking van Blokdijk⁸ over de functie van de management letter wel zeker een factor in de discussie over internal auditing. Deze (mede destijds door Blokdijk bevorderde) ontwikkeling vond in de jaren zeventig van de vorige eeuw plaats. Het werd een groot succes omdat de accountant jaarlijks signalen afgaf over mogelijke problemen, waarbij hij ook de bijbehorende ('natuurlijke') adviezen verstrekke. Tegenwoordig dient deze management letter onverholven een commercieel doel. Er worden momenteel management letters verstrekt waarin niet alleen organisatieproblemen worden gesignaleerd, maar waar deze thema's zodanig uitgebreid worden behandeld, dat ook de mogelijke aanpak voor de oplossing van het probleem en detail wordt aangegeven. Dit gebeurt dan inclusief de methoden, de mensen en het instrumentarium waarover de externe accountant beschikt om het vermeende probleem te lijf te kunnen gaan.

De bovengenoemde uitvoering van de management letter kan, mogelijk onbewust, ook een rol spelen bij het mitigeren van de omzetverhouding tussen de hoogte van het honorarium dat voor de reguliere controle in rekening wordt gebracht en de adviesfee die bij de betreffende cliënt wordt gedeclareerd. Gelukkig is dit punt nu benoembaar geworden door de regelgeving met betrekking tot de openbaarheid van deze gegevens door het NIVRA.

De schaduwzijde ervan is dat de 'controlepartners' die relatief gezien weinig adviesarbeid toelaten ('komt ook voor') mogelijk-kerwijs hierop (impliciet) kunnen worden aangesproken. De publicatie over de verhouding van deze omzetcijfers⁹ laat niets aan duidelijkheid te wensen over...

Het aanbieden van dienstverlening op het gebied van internal auditing is wellicht mede ingegeven door commerciële motieven. Overigens hoeft er niets mis te zijn met commerciële motieven, maar men moet het spel wel transparant en eerlijk spelen.

Zelftoetsing

In de discussie over de relatie tussen interne en extern accountancy ontbreekt vooralsnog geheel het begrip horizontaal toezicht. Vanuit onze internal auditinvalshoek mogen we verwachten, en dienen we daarop te wijzen, dat het NIVRA meer aandacht zou moeten geven aan de uitgangspunten van horizontaal toezicht. Nadat het Kabinet zich destijds hierover heeft uitgesproken, is (onder meer) de Belastingdienst met de uitvoering ervan bezig. Het beginsel is dat de verantwoordelijkheid¹⁰ voor het in control zijn, bij de burger, de instelling, de organisatie zelf wordt neergelegd onder het uitgangspunt dat deze 'partij' dan ook gehouden is om de kwaliteit van die interne beheersing dan wel het horizontaal toezicht aan te tonen. Binnen organisaties is hier een rol weggelegd voor de interne accountant. Als deze kan aantonen dat de organisatie op financieel gebied in control is, kan de toezichtlast door de externe accountant (lees: fee) worden verminderd. Overigens staat dit uitgangspunt in bizar contrast met het standpunt¹¹ dat wordt verkondigd door een lid van de raad van advies van het IIA dat de externe accountant zich meer bij haar cliënt zou moeten ophouden!



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

✉ naeem.arif@xs4all.nl



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

De auteurs hebben vanuit hun internal auditachtergrond willen bijdragen aan de genoemde discussie. Vanzelfsprekend staan ze open voor commentaar.

Verantwoordelijkheid van het bestuur

Blokdijk stelt terecht dat internal audit wel *intern* moet blijven. In een combisituatie zou de raad van bestuur de medewerkers van een extern bureau hiërarchisch gaan aansturen. De vraag is dan of deze desbetreffende medewerkers twee broodheren hebben.

Bovendien zal dan de kwestie van vertrouwelijkheid gaan spelen. Er zijn nu eenmaal onderwerpen die inhoudelijk niets met de jaarrekeningcontrole te maken hebben en die het management, om uiteenlopende redenen, in alle beslotenheid van de 'eigen' kring wil bespreken. De aanwezigheid van medewerkers van het externe bureau zal niet bevorderlijk zijn voor de gewenste beslotenheid.

Advies

De verleidingen liggen voor de externe accountant kennelijk op de loer. De periode van outsourcen van de adviestak van de accountantsorganisatie ligt al weer een aantal (contractueel vastgelegde) jaren achter ons. Inmiddels zijn in snel tempo weer 'eigen' adviesunits opgebouwd en hebben de publics specialisten aangetrokken op gebieden als ethiek, compliance, corporate finance, overnames, et cetera. Elk aanbod creëert haar eigen vraag. Het verschijnsel van de hiervoor aangehaalde 'aanbodgestuurde' management letter mag in deze dan ook geen verwondering meer wekken.

Voormalig bestuurder van de AFM Paul Koster stelt¹² ten aanzien van het aanbieden van gecombineerde dienstverlening: "Het is niet te hopen dat daarvoor nog meer schandalen nodig zijn. Zelfreflectie zou nuttig zijn." Zoals de lezer zal begrijpen ondersteunen wij deze oproep.

Het zou het NIVRA niet misstaan om in de situatie van Rentokil met een voor het publiek aanvaardbare en vertrouwenwekkende oplossing te komen. Voor het IIA geldt dat nationaal orde op zaken moet worden gesteld, vooral waar het gaat om de representativiteit van de RA-discipline binnen de commissies. Daarbij zal binnen het bestuur de horde van zelfreflectie moeten worden genomen. Daarna kan men zich geloofwaardig in de publieke discussie mengen. □

Noten

1. 'Consultation on Audit firms providing Non-Audit Services to listed companies that they Audit', *The Auditing Practices Board of Financial Reporting Counsel*, 6 oktober 2009.
2. Rentokil-KPMG, *Het Financieele Dagblad*, 21 september 2009.
3. Blokdijk onderscheidt in zijn bijdrage in *De Accountant* van oktober 2009 wel degelijk dat onderscheid; edoch hij gaat daar onvoldoende expliciet op in.
4. De term 'operational auditing' (als synoniem voor internal auditing) werd en wordt veel gebruikt om juist het onderscheid met de professie 'accountancy' te duiden.
5. *Het Financieele Dagblad*, 21 september 2009.
6. Geactualiseerde Code Tabaksblad, Commissie Frijns, december 2008.
7. 'Competency Framework for Internal Auditing', IIA Inc., 1999.
8. *De Accountant*, oktober 2009.
9. *De Accountant*, oktober 2009.
10. Zowel de Belastingdienst als KPMG ('Trusted Rules') hanteren ons inziens op onjuiste gronden het woord 'vertrouwen, daar waar (het decentraal neerleggen van de) 'verantwoordelijkheid' voor de interne beheersing wordt bedoeld.
11. Accountant.nl, *Onafhankelijkheid: een knellend dogma*, 21 september 2009.
12. *De Accountant*, december 2009