



# Controller en internal auditor: samen voor organisatiecontinuïteit

Dit is het vierde artikel in de reeks 'De internal auditor aan het woord'. De voorgaande drie artikelen beschrijven het verschil tussen internal auditing en (interne) accountancy.<sup>1</sup> Het derde artikel met de titel 'Hoe het IIA zich de kaas van het brood liet eten' is niet in *Audit Magazine* gepubliceerd, maar wel te vinden op [www.iaa.nl](http://www.iaa.nl). Dit artikel gaat over het belang van een goede samenwerking tussen internal auditors en controllers, nodig om het topmanagement optimaal te kunnen ondersteunen. Voor de onderbouwing van ons betoog maken we gebruik van het model Three Lines of Defence.<sup>2</sup>

N. Arif RO EMIA  
A. Molenkamp RO

Over de toepassing van het model zijn verschillende interpretaties in omloop. We onderzoeken welke veronderstellingen er mogelijk aan ten grondslag liggen als we het model projecteren op de in Nederland gebruikelijke stijl van leidinggeven, een opvatting die het best als 'participatief management' kan worden geduid. Welke taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden zijn dan aan de verschillende 'lines' toebedeeld? Wat zijn de posities van controllers en managers? Waar plaatsen we nieuwe functies als riskmanager en compliance officer? Blijven staffuncties als beveiligingsfunctionaris, personeelsconsulent en kwaliteitsmanager bestaan? Voorziet de controller inderdaad in de nodige countervailing power naar de extern accountant?

Met de antwoorden hierop schetsen we de contouren van de internal auditfunctie in relatie tot de eerste en tweede lijn. Daarmee wordt ook de noodzaak van een goede samenwerking met de controlfunctie duidelijk want beide functies richten zich op de organisatorische infrastructuur. Daarnaast geven we antwoord op de vraag of er binnen dit concept nog wel plaats is voor een interne accountantsdienst.

## Three Lines of Defencemodel

Het Three Lines of Defencemodel maakt expliciet dat het management primair verantwoordelijk is voor de realisatie van de strategie, voor de daarvan afgeleide doelstellingen en voor de beoogde waardecreatie. Dat is naar onze overtuiging de belangrijkste notie van het model. Het lijnmanagement op de diverse organisatieniveaus is aanspreekbaar op de goede sturing en beheersing van de organisatie, op het managen van de risico's die met de bedrijfsvoering samenhangen en op de volledigheid en

betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie. De tussen het decentrale management en de hoogste leiding te maken afspraken zijn doorgaans in managementcontracten opgenomen.

De tweede lijn is verantwoordelijk voor de structuur en inrichting van de organisatie. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om de inbedding van concerncomités, om de positionering van decentrale controllers en om het ontwikkelen van voorschriften over toe te passen wet- en regelgeving. De tweede lijn ondersteunt het verantwoordelijke management bij het identificeren en bewaken van risico's. De tweede lijn ontwikkelt systemen voor procesbeheersing, planning & control, informatieverwerking, communicatie en rapportage. Dit ter ondersteuning van de decentrale lijnmanager bij het bijsturen van de procesvoering, het uitvoeren van evaluaties en het afleggen van verantwoording.

De derde lijn in het model staat voor de internal auditfunctie (IAF). Deze voorziet de hoogste leiding van aanvullende zekerheid over de kwaliteit van sturing en beheersing. IAF is dus niet in directe zin verantwoordelijk voor de kwaliteit van het in control zijn van de organisatie, IAF kan wel worden aangesproken op de mate waarin ze in staat is om de inconsistenties in de opzet en het bestaan van de control frameworks te analyseren en zichtbaar te maken.

## Management control revisited

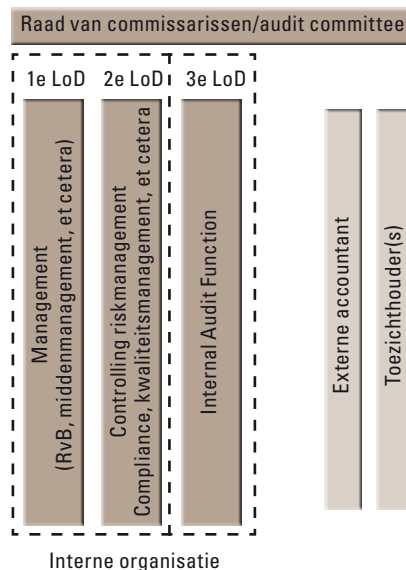
Toenemend toezicht leidt momenteel tot vernieuwde aandacht voor de kwaliteit van inrichting van management control. Zowel op het niveau van de concernleiding, bij het decentrale management als binnen de feitelijke procesvoering worden de infrastructurele voorzieningen tegen het licht gehouden. Bewaking van



doelstellingenrealisatie en van de beoogde creatie van waarden vraagt in toenemende mate om continuous monitoring. De toegevoegde waarde van concerncomités wordt meer en meer manifest. Het opleveren van in control statements en het invoeren van een participatieve leiderschapsstijl bij het resultaatverantwoordelijke management vereisen professioneel projectmanagement. Het integreren in de procesvoering van beheersingsmaatregelen op het gebied van sustainability, integriteit, financiële controle, compliance en risico's vraagt om een gedegen conceptueel model en veel deskundigheid en ervaring in de toepassing daarvan. De vraag is of het Three Lines of Defencemodel de gewenste inzichten kan leveren en of de controller en de internal auditor kunnen voldoen aan de hoge eisen die het management, mede op basis van dat model, aan deze functies dient te stellen.

### De eerste lijn

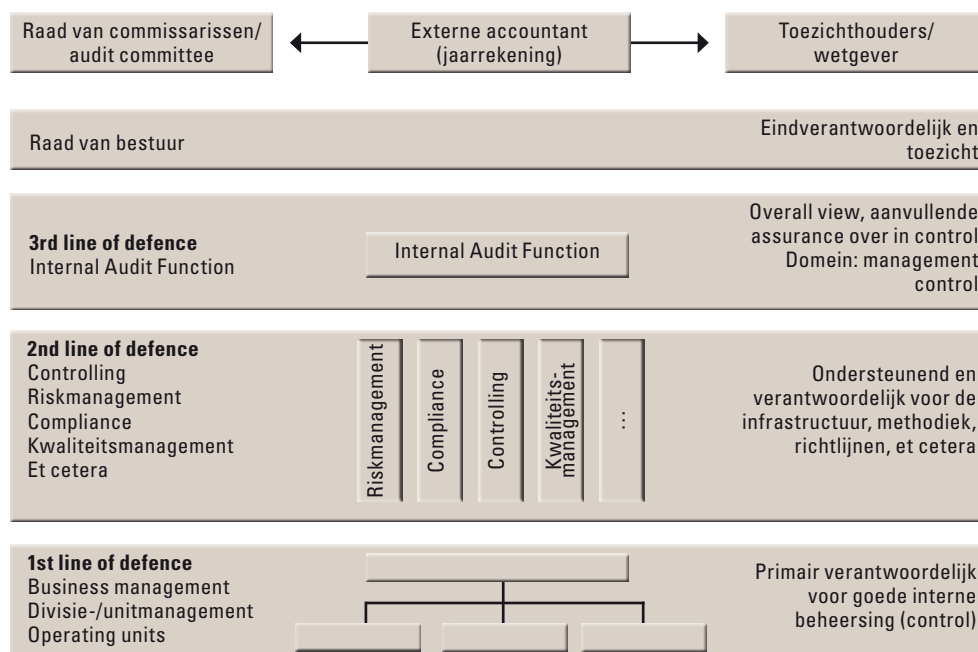
Bij een ver doorgevoerde decentrale verantwoordelijkheidstelling binnen de eerste lijn zullen de decentrale managers een integraal sturingsconcept hanteren. Dat betekent dat zij moeten beschikken over alle kennis- en ervaringsgebieden die relevant zijn voor de sturing en beheersing van het aan hen toegewezen organisatieonderdeel. De manager geeft dan niet alleen leiding aan de disciplines die in het primaire proces van de organisatie cruciaal zijn zoals balie-employees en productiemedewerkers. Ook ondersteunende en controlerende medewerkers zoals administrateurs, personeelsfunctionarissen, riskmanagers, interne controlefunctionarissen en controllers worden door het decentraal management aangestuurd. Bij de wijze van werken van de ondersteunende en controlerende medewerkers maken deze functionarissen verplicht gebruik van de standaarden en methoden die centraal, ofwel in de tweede lijn, zijn ontwikkeld. We spreken dan wel over de functionele verantwoordelijkheid van die tweede lijn voor de kwaliteit van de opzet en de goede werking van die producten die de eerste lijn moet toepassen. De achterliggende bedoeling hiervan is dat de organisatie daarmee een eenheid van opvatting kent over normen, standaarden, regels en voorschriften. Uniformering die nodig is om in de organisatie een eenheid van denken en interpreteren te bewerkstelligen en het mogelijk te maken dat consolidatie van gegevens en informatie kan plaatsvinden. *Figuur 1* geeft schematisch de positie weer van de drie lijnen, de raad van commissarissen, de externe accountant en de toezichthouder(s). Tevens is gepoogd het onderscheid tussen interne organisatie en de extern betrokkenen weer te geven.



Figuur 1. De positie van de drie lijnen

Wat sommigen nog aan het model toevoegen is de vierde lijn, die staat voor de externe accountant. Die accountant is per definitie extern en kan dus principieel geen deel uitmaken van de interne organisatie. De accountant vertegenwoordigt het publieke belang. Het is de wettelijke taak van de accountant om de belangrijke vraag over de betrouwbaarheid van de jaarrekening te beantwoorden. En dat doet de accountant primair voor 'de buitenwereld'. *Figuur 2* bevat een andere manier om het model van Three Lines of Defence te visualiseren. Hierin zijn tevens beknopt de rollen van alle betrokkenen verwoord. Deze rollen worden verder in het artikel uitgewerkt.

Het is heel gebruikelijk om de organisatie in 'verticale zin' op te delen in strategisch, tactisch en operationeel niveau. Op strategisch niveau zijn er diverse concerncomités waar lijn en staf ge-



Figuur 2. Een andere manier van visualiseren van het Three Lines of Defencemodel



zamenlijk de uitgangspunten en aanpak op hoofdlijnen uitwerken. De strategische doelen vormen hierbij het vertrekpunt. Dit beleid en de uitgangspunten zijn richtinggevend voor het middelmanagement, ook wel tactisch niveau genoemd. Hier wordt het beleid vertaald en geoperationaliseerd in afdelings- en jaarplannen.

Het juist interpreteren van het beleid is hierbij cruciaal. Op operationeel niveau vinden de primaire processen plaats die, als het goed is, beheerst worden op een wijze die consistent is met het hogere beleid en de organisatiedoelen. Deze *verticale consistentie* is essentieel voor een goede interne beheersing. Stel dat klantgerichtheid een strategisch speerpunt is voor de organisatie. Dan mag je op operationeel niveau verwachten dat deze kritieke succesfactor (KSF) geoperationaliseerd, dat wil zeggen meetbaar gemaakt is, voor de processen die bepalend zijn voor klantgerichtheid. Dit is een randvoorwaarde voor de lijnmanagers om te kunnen sturen op deze KSF. Zonder deze verticale consistentie is het strategisch speerpunt klantgerichtheid gedoemd te verworden tot 'wishful thinking'.

## De tweede lijn

Het is de bedoeling van de bedenkers van het model om de omvang van de tweede lijn te beperken. Die beperkte capaciteit is dan bestemd voor het ontwerp van de infrastructuur en de control frameworks, nodig om een effectieve en efficiënte uitvoering te garanderen. We verwachten binnen die tweede lijn dus medewerkers aan te treffen met een hoogwaardig en gezaghebbend kennis- en ervaringsniveau. Het gaat immers om discontinue activiteiten als het ondersteunen van strategievorming, het coördineren van concerncomités en het ontwerpen en onderhouden van voorschriften, regelgeving en systemen. De effectieve en betrouwbare toepassing van de ontwikkelde methoden en technieken is vervolgens aan de eerste lijn voorbehouden.

De tweede lijn fungeert dus als een collectief van 'architecten' voor de vormgeving van de structuur, de systemen en de procedures die nodig zijn voor de inrichting en het doen functioneren van de strategische, tactische en operationele processen. In die tweede lijn zouden disciplines een plek kunnen innemen die bijvoorbeeld relevant zijn voor:

- strategieontwikkeling;
- riskmanagement;
- research en innovatie;
- juridische zaken;
- controlling.

De aard en omvang van de disciplines in de tweede lijn zijn vooral afhankelijk van de opvatting over de mate van eindverantwoordelijkheid die in de eerste lijn is belegd. Steunt het topmanagement vooral op haar staven of is juist het managementteam dominant in het communicatie- en besluitvormingsproces?

## De derde lijn

De internal auditfunctie is naast de eerste en de tweede lijn gepositioneerd en rapporteert direct aan de CEO dan wel het auditcomité. Deze distantie is een vereiste om het verantwoordelijke management onafhankelijk en objectief feedback te kunnen geven,

inclusief de onaangename verrassingen. IAF verhoogt het leervermogen van de organisatie en verstrekt aanvullende zekerheid over de mate waarin de organisatie beantwoordt aan de uitgangspunten die ze zichzelf heeft gesteld.<sup>3,4</sup> Het bijvoeglijk naamwoord 'aanvullend' is niet toevallig gekozen: de primaire zekerheid dient de eerste lijn, met hulp van de tweede lijn, zelf te organiseren. De derde lijn heeft in essentie maar een taak: het reflecteren op inconsistenties in de managementcyclus. IAF rapporteert, als multidisciplinair team, het hoogste management over de vraag of de organisatie op cruciale punten functioneert zoals beoogd.

## Interne accountantscontrole

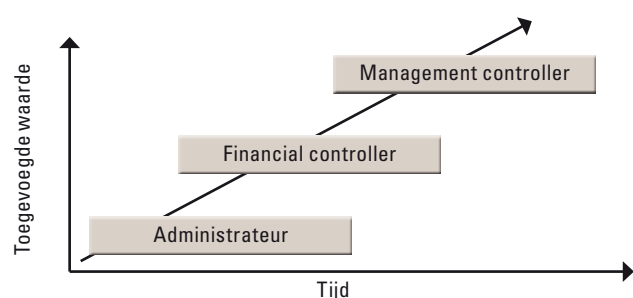
In de praktijk zien we dat allerlei interne controletaken bij de IAF worden belegd waardoor de IAF oneigenlijke taken uitvoert. Dergelijke 'gemengde' groepen doen het basisprincipe van het Three Lines of Defencemodel geweld aan. Eenzelfde redenering geldt als jaarrekeningwerkzaamheden door de IAF worden uitgevoerd. In de praktijk betekent het laatste dat er feitelijk sprake is van een interne accountantsdienst die ook internal auditwerkzaamheden verricht. Een dergelijke constructie heeft meestal tot gevolg dat de financial auditactiviteiten prioriteit hebben en operational audits, ook al door het ontbreken van de nodige competenties, beperkt aan bod komen.

Deze combinatie is vooral bestuurlijk, men dient twee heren, en niet aanvaardbaar. Bovendien heeft de extern accountant vaak niet het noodzakelijke rechtstreekse contact met controller en lijnmanager, maar wordt veel afgestemd met de intern accountant. Een omstandigheid die het controlbewustzijn van de eerste lijn en de countervailing power bij de controller niet ten goede komen. Kortom, een interne accountantsdienst heeft geen functie in het concept van de Three Lines of Defence.

## De controller

Was de controller aanvankelijk de administrateur van het bedrijf, in toenemende mate zien we dat de controller een positie als adviseur voor het topmanagement gaat innemen. *Figuur 3* schetst globaal deze ontwikkeling naar 'de nieuwe controller'.<sup>5</sup>

De managementcontroller is te vergelijken met de internal auditor die als coach van het lijnmanagement optreedt. Beiden hebben hetzelfde object van aandacht, te weten: management control. De controller vanuit een inrichtend en 'bouwend' perspectief; de auditor vanuit een onafhankelijk en toetsend perspectief. Deze control-



Figuur 3. De ontwikkeling naar de 'nieuwe controller'



ler 'nieuwe stijl' neemt niet zelden zitting in het managementteam, coördineert de staffunctionarissen en stuurt functioneel de centraal geplaatste divisie- en werkmaatschappijcontrollers aan. De controller verbreedt dus zijn scope tot het geheel aan frameworks en regelgeving dat de besturing en beheersing van de organisatie ondersteunt. De oorspronkelijk financieel georiënteerde planning- & controlsystemen zijn nu vaak toegerust op kwantitatieve besturings- en verantwoordingsinformatie. De controller fungeert als analist en leverancier van beleidsinformatie, investeringsprognoses, begrotingen en het bestuursverslag. Daarmee bepaalt hij mede de strategische koers van de organisatie. Gezien de achtergrond van de controller moet hij in staat worden geacht nieuwe besturingsconcepten door te voeren, nieuwe functies binnen de stafcapaciteit bijeen te brengen en een zodanige samenwerkings- en dienstbaarheidscultuur te creëren dat het management ook qua kwaliteit van management control blijvend kan rekenen op haar controller als de ultieme regisseur.

## Op het continuüm van inspecteur tot organisatiecoach schuift de auditor op naar de adviserende of raadgevende rol

### Controller en internal auditor als bondgenoten

De internal auditor doet onderzoek naar de kwaliteit van management control en geeft een oordeel over de wijze waarop de control frameworks in de organisatie zijn opgebouwd en worden benut. Voor het verkrijgen van informatie over de geldende normen en de formele systemen is de internal auditor afhankelijk van de controller. Dat is in veel gevallen de functionaris die voor de kwaliteit van de frameworks verantwoordelijk is. Hij heeft de informatiesystemen en de concernregelgeving ontworpen, deze mede ontwikkeld en onder zijn regie laten implementeren. In het Three Lines of Defence model wordt deze controllerverantwoordelijkheid voor de kwaliteit van de inrichting van de organisatie nog eens aangescherpt.

Met het meer in control raken van organisaties en het doorvoeren van participatief management verschuift de rol van de auditor van interne controlespecialist naar beoordelaar van systemen. Op het continuüm van inspecteur tot organisatiecoach schuift de auditor dus op naar de adviserende of raadgevende rol. Dat betekent dat de internal auditor contact moet houden met control om af te stemmen over plannen, over gemaakte afspraken en over onderhanden zijnde projecten van nieuwe en in gebruik zijnde beheerssystemen. Dat geldt ook voor de afspraken die over de maintenance van systemen en structuren zijn gemaakt.

### Voorwaarden voor samenwerking

Het heeft er alle schijn van dat veel veranderingen zich buiten de invloedssfeer van de controller hebben voltrokken. Veel organisaties beantwoorden ook mede daardoor niet aan het 'ideale' profiel

van de controller als regisseur van de control frameworks. Ook voor de auditor geldt dat deze niet altijd de positie heeft verworven die hij, gezien de theorie, zou moeten innemen. Bij de controller gelden vooral belemmeringen op het vlak van een inhaalrace om zich alsnog de functie van regisseur zich toe te eigenen. Bij de internal auditor is er vooral sprake van een verstoring in de ontwikkeling omdat audit nog vaak wordt geassocieerd met interne controle en accountantscontrole.

### Besturen van IIA en VRC

Door te vertrouwen op eigen kracht heeft de controller in de maatschappij een herkenbare identiteit en een unieke positie verworven. Het vestigen van de RC-titel en het professionaliseren van de beroepsorganisatie VRC bevestigt ook maatschappelijk de toegevoegde waarde van de controller. De internal auditor heeft in de controller een natuurlijke bondgenoot wat betreft het leveren van advies en feedback aan de hoogste leiding. Maar ook kan de weg die de controller heeft afgelegd naar de maatschappelijke erkenning van de titel, de internal auditor als voorbeeld dienen. De voorwaarden voor een goede samenwerking zijn dus aanwezig, het is nu zaak om deze mogelijkheden in de praktijk en op het niveau van het IIA- en het VRC-bestuur te benutten. □



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

### Noten

1. Arif, N. en A. Molenkamp, 'De internal auditor aan het woord', *Audit Magazine*, maart 2010.
2. Arif, N. en A. Molenkamp, 'Over het kaf en het koren', *Audit Magazine*, maart 2011.
3. Arif, N. en A. Molenkamp, 'Hoe het IIA zich de kaas van het brood liet eten', [www.iaa.nl](http://www.iaa.nl).
4. HM Treasury, *Good Practice Guide: the internal audit role in information assurance*, 2009, ISBN 9781845325596.
5. 'Weten waar de top wakker van ligt', *de Accountant*, februari 2008.
6. Arif en Vos "De IAF in het bedrijfsleven anno nu", *Audit Magazine*, mei 2008.
7. Driessen en Molenkamp, 'Managementkundige benadering van internal auditing', 2008.