

Internal/Operational Auditing: een door auditmethodologie gedragen zelfstandig vak(gebied)

1. Inleiding

In deze bijdrage wordt internal/operational auditing behandeld. Internal/operational auditing is een containerbegrip en leidt bovendien tot begripsverwarring. Sommigen duiden deze vorm aan als 'operationele audit' of het 'auditen van de operations' en associëren dit dan met een audit van de operationele processen. Accountants hebben de neiging deze vorm van auditen op één lijn te stellen met hun interimcontrolewerkzaamheden. In de literatuur zijn ook verschillende aanduidingen terug te vinden. Deze verschillen zijn terug te voeren op de ontwikkeling die het denken over deze auditvorm heeft doorgemaakt. Sommige schrijvers hebben zich afgevraagd of het niet beter zou zijn deze auditvorm een andere naam te geven (Paape en De Korte, 1999; Kocks, 2003). In deze bijdrage wordt deze uitdaging verder opgepakt.

We kiezen voor de management control cyclus van een organisatie als object van onderzoek en daarom voor de daarbij aansluitende naam: Management Control Auditing (MC-Auditing). MC-Auditing is een zelfstandig vakgebied gedragen door auditmethodologie.

In deze bijdrage wordt de auditmethodologie beschreven, die wordt gedoceerd aan enkele postacademische masteropleidingen (Internal/Operational auditing en EDP-auditing), aan hogescholen en in het kader van de permanente educatie van register accountants. Het is inmiddels geadopteerd door een groot aantal auditors.

MC-Auditing is in haar ontwikkeling beïnvloed door andere auditdisciplines. Andere ontwikkelingen zijn het succes van modellen zoals COSO, de discussie rondom corporate governance- en nieuwe wet- en regelgeving zoals op basis van Sarbanes Oxley en Tabaksblat. We besteden aandacht aan deze ontwikkelingen.

Deze bijdrage is als volgt opgebouwd. In hoofdstuk 2 wordt een korte historische schets gegeven van de ontwikkeling in het denken over internal/operational auditing. Daarin worden relevante ontwikkelingen op het terrein van corporate governance meegenomen. In het daarop volgende hoofdstuk wordt de herdefiniëring van internal/operational auditing naar MCA uitgewerkt en wordt duidelijk gemaakt wat onder deze vorm van auditing moet worden verstaan. In het vierde hoofdstuk brengen we de ontwikkelingen in Nederland in internationaal perspectief. Een beknopte uitwerking van de methodologische aanpak om een audit verantwoord te kunnen uitvoeren is in hoofdstuk 5 beschreven. In hoofdstuk 6 worden onderwerpen behandeld zoals het collisiongevaar (audit versus advies) en het vraagstuk van 'make or buy' (halen we de dienstverlening in huis of van buiten?). In het afsluitende hoofdstuk schetsen we enkele vraagstukken voor de nabije toekomst van het vakgebied.

2. Historische schets van de ontwikkeling in Internal/Operational Auditing

Watts and Zimmerman (1983) maken duidelijk dat audit al lang bestaat.

'The survival of the bonding and auditing practices from the Ipswich merchant guild in 1200 to the British stock banks of 1836 and the US banks and canal companies of the mid-nineteenth century is consistent with the existence of agency problems and the use of bonding and monitoring devices to reduce agency costs. Moreover, the size and composition of audit committees are observed evolving in response to changes in the size of the firm and the nature of the agency costs faced by the contracting parties. (1983, 633).'

Sommigen geven aan dat al in 4000 voor Christus vormen van audit gevonden zijn (Ramamoortie, 2003). Zeker is dat er een wetenschappelijke verklaring te vinden is voor het bestaan van auditing.

De agency theorie leert dat in geval van een principaal (opdrachtgever) en een agent (opdrachtnemer) er enkele risico's optreden. Het eerste risico is dat de principaal geen goed zicht heeft op de activiteiten van de agent ('hidden action' genoemd). Het andere risico is dat de principaal geen idee heeft of de informatie die de agent aanlevert betrouwbaar is ('hidden information' genoemd). Deze twee risico's gaan door het leven onder de verzamelnaam 'informatie asymmetrie'. Er zijn twee manieren om deze asymmetrie ten aanzien van de betrouwbaarheid van verantwoordingsinformatie kleiner te maken. De eerste is dat de principaal uiteraard zekerheid wil en daartoe een monitor aanstelt. Deze monitor kan een afzonderlijke toezichthouder zijn (bijvoorbeeld een Raad van Commissarissen) of een external auditor, die de betrouwbaarheid van de informatie moet vaststellen. In deze gevallen wordt gesproken van 'monitoring' kosten. De tweede manier is dat de agent er baat bij heeft om de principaal te overtuigen dat hij zijn best doet (dat levert niet alleen vertrouwen op maar ook een hogere beloning leert onderzoek; Adams, 1994). Hij stelt dan vrijwillig een interne monitor aan die audits uitvoert waarmee hij duidelijk maakt dat een goede gang van zaken door hem wordt nagestreefd. In dit geval wordt gesproken van 'bonding' kosten en deze vorm wordt dan inhoud gegeven door staffunctionarissen waaronder internal auditors.

Van oudsher waren internal auditors, in ieder geval in Nederland, zeer betrokken bij de audit inzake de betrouwbaarheid van de financiële verantwoording. Dientengevolge werd toen nauw samengewerkt met de external auditor. In Nederland bestond de unieke situatie dat internal auditors de zogenaamde 'interne jaarrekening' certificeerden, waarna de external auditor de werkzaamheden van de interne reviewde en (mede) op grond daarvan zijn handtekening kon plaatsen.

Sinds het begin van de vorige eeuw is in toenemende mate aandacht besteed aan interne beheersing. Interne beheersing is in Nederland vanuit de accountancy van oudsher aangeduid als de 'administratieve organisatie en de daarin opgenomen maatregelen van interne controle (AO/IC)'. Deze aanduiding is bekend geworden dankzij Starreveld. Van oudsher was binnen organisaties behoefte aan zekerheid over

de betrouwbaarheid van financiële verantwoordingen en daarmee werd de behoefte aan een onafhankelijke functie die deze zekerheid zou kunnen geven, gevoed.

Deze situatie was dominant tot in de jaren '80 van de vorige eeuw. In navolging van de ontwikkelingen in landen als de Verenigde Staten (VS) en ondernemingen als bijvoorbeeld Shell ontstond operational auditing (soms eerder aangeduid met termen als 'comprehensive auditing' en 'management auditing'). In de VS zijn daartoe enkele redenen aan te voeren. In 1977 werd de Foreign Corrupt Practices Act ingevoerd die ondernemingen ertoe dwong aandacht te besteden aan de wijze waarop werd voorkomen dat corruptie op kon treden. Algemeen wordt onder vakgenoten deze wet als een belangrijke impuls voor internal auditing gezien. Alhoewel internal auditors al sinds 1941 waren verenigd in het Institute of Internal Auditors Inc., werd de ontwikkeling van het beroep echt serieus ter hand genomen met de introductie van de Professional Standards in 1978.

In de tachtiger jaren van de vorige eeuw ging in de VS een groot aantal 'Saving and Loans' banken failliet. Dit leidde tot de instelling van een senaatscommissie, de Commissie Treadway genaamd, die moest onderzoeken hoe dat toch had kunnen gebeuren. Vele van deze banken hadden goedkeurende accountantsverklaringen, maar dat bleek geen panacee te zijn voor naderend onheil. Eén van de conclusies van de senaatscommissie was dat weliswaar cijfers op betrouwbaarheid werden getoetst maar dat de interne beheersing daarmee nog onvoldoende aandacht kreeg. Na zijn analyse riep Treadway beroepsorganisaties dan ook op om te komen met nadere ideeën om de interne beheersing van organisaties te versterken. Deze oproep leidde tot de oprichting van de Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, kortweg aangeduid als COSO. In 1992 werd het inmiddels wereldwijd bekende COSO-rapport gepubliceerd: 'Internal Control; Integrated Framework'. De rest is geschiedenis. De aandacht voor de interne beheersing bleek meer te zijn dan het controleren van cijfers als zodanig en internal auditors werden als een der eersten geroepen om hier invulling aan te geven.

De decentralisatie tendens die in de tachtiger jaren door de wereld waarde, kan ook gezien worden als een belangrijke impuls voor het bijstellen van het focus van internal auditors. Deze trend leidde ertoe dat de ondernemingsleiding bevoegdheden naar lagere echelons in de organisatie delegeerde. Uiteraard wenste het topmanagement – in haar hoedanigheid als principaal – de onder haar gezag staande agenten nauwlettend te monitoren op het juiste gebruik van de verleende bevoegdheden. Met name in grote concerns als Shell en Unilever werd internal audit dan ook gevraagd deze rol op te pakken en in te vullen. Ook dit droeg bij aan een verdere verbreding van het focus van internal auditors, weg van de traditionele financial audit.

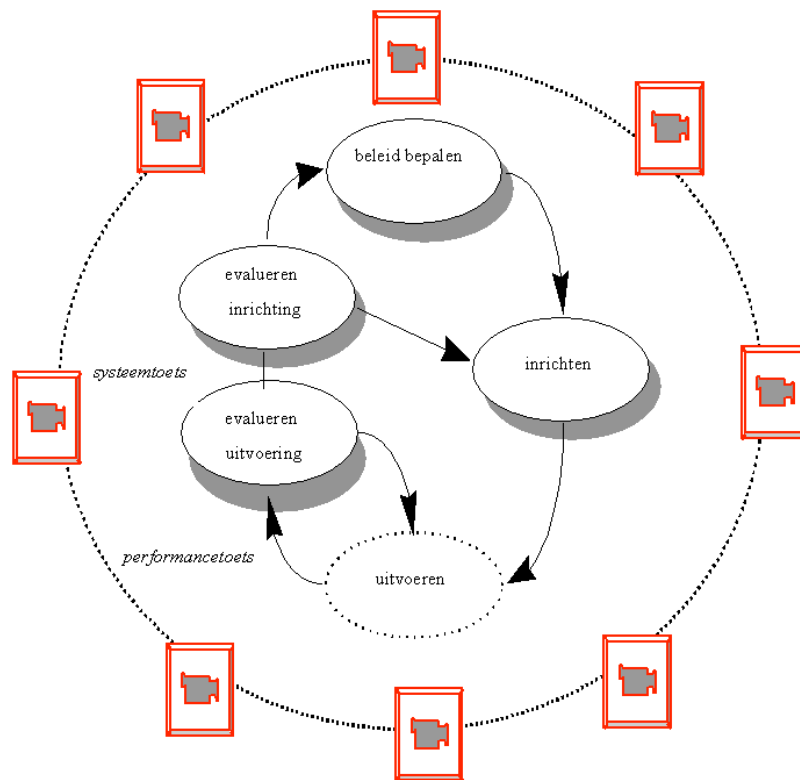
Operational auditing is in Nederland voor de eerste maal beschreven door Van Hulsentop (1989). Bijdragen werden geleverd door onder andere Driessen, Van der Kerk, Molenkamp (1993, 1997), Paape (1999), De Korte en Paape (1999, 2003) en Otten, Hartog, Babeliowsky (2003). Frappant genoeg is in de internationale literatuur weinig over operational auditing sec terug te vinden. Sawyer, Dittenhofer, Scheiner (2003) als schrijvers van het in de wereld der internal auditors gezaghebbende

‘Sawyer’s Internal Auditing’ wijden er nauwelijks aandacht aan en behandelen operational audit als procesaudits of audits gericht op het functioneren van managers.

De ontwikkeling van het denken over operational auditing laat zich als volgt schetsen. Van Hulsentop beschrijft het als: ‘het onderzoek naar de opzet en werking van het gehele complex van maatregelen (business controls), die zeker moeten stellen dat de doelstellingen van het bedrijf kunnen worden gerealiseerd’. Deze doelstellingen omvatten ook de effectiviteit en efficiency van alle door het bedrijf uitgevoerde activiteiten’ (1998, 470). Driessen et al (1997) voegen aan deze definitie toe: ‘[...] overeenkomstig de beheersingskaders die door het bovenliggende managementniveau zijn geformuleerd’ (1997, 46). Beide definities passen in het beeld dat zekerheid moet worden verschaft over het brede stelsel van beheersingsmaatregelen (soms ook geduid als business controls) en het idee dat er kaders zijn gesteld door hogere managementniveaus. Dit laatste komt voort uit de decentralisatietendens eind jaren ’80 en begin jaren ’90. Integraal management, resultaatverantwoordelijkheid en accountability waren de begrippen die opgeld deden.

In deze visie (die ook in het logo en op de website van de VRO te vinden is) vult de operational auditor de door de decentralisatie ontstane leemte in de management cyclus: de monitoring- of evaluatierol aangeduid als ‘de toetsende schakel’ en daarmee deel uitmakend van de management cyclus van een organisatie. Naar onze mening (Paape, De Korte, Otten, Hartog, Babeliowski, 1999, 2003) is dat een te beperkte visie. Het management dient zelf vast te stellen, door middel van evaluaties of anderszins, of de management cyclus goed functioneert. Deze rol kan niet gedelegeerd worden aan een auditor. Een audit mag niet gezien worden als substituut voor goed management en verschaft te allen tijde niet meer dan aanvullende zekerheid; een ‘second opinion’. De ‘first opinion’ is en blijft aan het management zelf. Het management zou desgewenst buiten een operational audit functie moeten kunnen. Bovendien maakt de veronderstelling dat operational auditing alleen zou gedijen in een gedecentraliseerde organisatie deze beroepsgroep wel erg afhankelijk van de tijdgeest. Ook in een gecentraliseerde organisatie zal behoefte bestaan aan extra zekerheid over de opzet en werking van de business controls.

Paape (1999) en Paape en De Korte (1999) plaatsen de operational audit functie buiten de managementcyclus:



Figuur 1: De 'geostationaire baan' (Paape, 1999)

Een operational audit kan daardoor gericht zijn op:

- de kwaliteit van de stuur- en verantwoordingsinformatie;
- de vertaalslag van beleid naar inrichting;
- het adaptief vermogen van de organisatie zich aan te passen aan de wijzigende omstandigheden in de omgeving.

Belangrijk is om vast te stellen in welke mate het lagere management in staat is om, binnen de door het hogere echelons gestelde kaders, zijn management control systeem zodanig te laten functioneren dat doelen worden gerealiseerd en als organisatie wordt geleerd.

In 1993 werd de eerste postdoctorale opleiding Operational Auditing geboren aan de Erasmus Universiteit, kort daarna gevolgd door de Universiteit van Amsterdam in 1997. In 1997 werd de naam aan de Erasmus Universiteit gewijzigd in Internal/Operational Auditing. Deze naamswijziging hield verband met de zienswijze dat operational auditing qua naamgeving niet alleen op verwarring stuitte doch ook niet helemaal recht deed aan de context van waaruit zij vooral bedreven werd en dat was de internal audit functie in organisaties. Dit verklaart ook meteen de samengestelde aanduiding in de titel van deze bijdrage. Sommigen zullen dit afdoen als semantiek, voor ons zit er echter een gedachte achter. Desalniettemin zullen we de terminologie zo nu en dan nog naast elkaar gebruiken.

Diverse schrijvers behandelden de verschuiving van financial auditing naar operational auditing door internal auditors (Moonemans, 1989; Breedveld-Krans, 1990; Ekelschot, 1993; Van Lieshout, 1994; De Jaeger, 1995). Het kan ook geïllustreerd worden met enkele onderzoeksresultaten. In 1991 voerde het NIVRA een studie uit onder 87 internal auditors; 76% onderschreef deze verschuiving. Overigens werd in die studie duidelijk dat 62% van hen nog betrokken was bij de certificering van de jaarrekening. Tevens gaven zij aan dat voor het bepalen van de objecten van onderzoek voor operational audits de financial audit leidend was. Niet zo vreemd aangezien deze internal auditors register accountant (RA) waren en dus lid van het NIVRA. Naast deze studie werden nog studies gedaan in 1998 en 2002 (IIA Nederland). De onderstaande tabel geeft in samengevatte vorm de resultaten van deze studies weer:

	Financial audit	Operational audit	Compliance audit	Anders
Gemiddelde bestede tijd 1991	46%	32%	**	22%*
Gem. bestede tijd 1998***	30%	51%	9%	10%
Gem. bestede tijd 2000****	22%	45%	9%	24%****
* IT maakte 12% uit				
** niet gespecificeerd				
*** IT niet vermeld in studie				
**** IT maakte 16% uit				

Het probleem met deze studies is dat geen eenduidige definities zijn gehanteerd voor de verschillende auditvormen, IT/EDP audit niet afzonderlijk is opgenomen en vooral dat de verschuiving naar operational audit als ‘vooruitstrevend’ werd gezien. Een goede vergelijking wordt daarmee lastiger. De toename van het aandeel van operational audit is echter duidelijk, zeker als een deel van de IT audit activiteiten onder operational audits geschaard zouden worden.

De Nederlandse Vereniging van Register Operational auditors (VRO) voerde in 1998 ook een studie uit. Van de 29 responderende organisaties gaven zeven aan dat de operational audits werden gestart in de tachtiger jaren en de overige 22 dat dit geschiedde in de negentiger jaren. De kennelijke versnelling in de jaren '90 zou wellicht ondermeer toe te dichten zijn aan de publicatie van het COSO rapport en de trend om meer aandacht te besteden aan interne beheersing. Een andere reden kan gevonden worden in de ontwikkelingen rondom corporate governance in de loop van de jaren '90. McCuaig (1998) gaf aan dat de toegevoegde waarde van de internal auditor vooral lag in de zekerheid over de internal control zoals bedoeld in het COSO rapport en het debat over corporate governance.

Paape, Scheffe en Snoep (2003) voerden een onderzoek uit naar de relatie tussen corporate governance en de internal audit functie in de landen van de Europese Unie. De respondenten gaven aan dat van alle diensten die werden geleverd nagenoeg iedereen – 97% - in zijn pakket had. Financial en IT audit kwamen daarna met 71%.

Inmiddels is er ook een duidelijke trend gaande om onderscheid te maken in harde en zachte beheersingsmaatregelen, de laatste worden ook wel aangeduid als ‘soft controls’. Het belang van soft controls in het kader van interne beheersing vindt zijn

oorsprong in de human relations beweging aan het eind van de jaren '30. In auditland werd het geïntroduceerd in 1992 met het verschijnen van het reeds genoemde COSO rapport. Dit raamwerk kent als belangrijke basis de zogenaamde 'control environment' waarin de besturingsstijl, de stijl van leidinggeven en integriteit en cultuur worden genoemd en enige aandacht krijgen. Sinds begin jaren '90 wordt dan ook regelmatig, zij het nog oppervlakkig, aandacht besteed aan dit onderwerp.

Wij zijn van mening zijn dat:

- alle beheersingsmaatregelen een harde en zachte kant hebben,
- deze niet of nauwelijks te scheiden zijn, omdat ook 'harde' beheersingsmaatregelen gedrag beïnvloeden en 'zachte' maatregelen sterk de mate bepalen waarin 'harde maatregelen' worden nageleefd;
- de term 'soft' misplaatst is, omdat de effecten allerminst zacht zijn;
- de scheiding meer het gevolg is van een eenzijdige aandacht van veel auditors voor direct zichtbare instrumenten en effecten;
- het beter is te spreken van technisch-organisatorische en sociaal-organisatorische beheersingsmaatregelen;
- deze sociaal organisatorische beheersingsmaatregelen voor audits veel beter kunnen worden uitgewerkt door gebruik te maken van al hetgeen is uitgewerkt in de sociale wetenschap.

Hartog en De Korte (2003) wijden een beschouwing aan bovenstaande uitspraken en gaan in op de wijze waarop sociaal organisatorische beheersingsmaatregelen kunnen worden geaudit.

De verbreding van de onderwerpen waarover zekerheid kan worden verschaft is ook terug te vinden in het 'assurance framework' van IFAC zoals dat elders in dit Handboek is beschreven. In dit framework wordt gedrag (behaviour) ook als mogelijk onderwerp van audit gezien. Vanuit de hiervoor gememoreerde definities zou het auditen van gedragsbeïnvloeding ook goed passen onder internal/operational auditing. De hierna aangevoerde definitie past dan ook beter om deze verbreding mogelijk te maken.

In het voorgaande is kort ingegaan op enkele definities van internal/operational auditing. Zoals reeds in de inleiding is aangegeven is OA een containerbegrip dat leidt tot begripsverwarring. Enkele contribuanten (Paape, 1999; Paape en De Korte, 1999; De Korte en Otten, 2003; Kocks, 2003) voerden argumenten aan waarom de term management control auditing zou moeten worden:

- De associatie met de operationele processen ligt te zeer op de loer en daarmee wordt ten onrechte een te grote beperking verondersteld;
- Anthony¹ heeft in zijn klassieke werk inzake Management Control de laag Operational/Task Control teveel in de hoek gedrukt van de controle op de uitvoering;
- Het begrip 'operational' is slecht gedefinieerd en is zeker niet eenduidig;

¹ Anthony, R.N. (1988), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston

- De uitbreiding van de taak van auditors om op grond van de wens van het management een mening te geven over de werking van het gehele MC-systeem verdraagt zich niet met dit begrip.

Indien we de ontwikkelingen op het terrein van beheersingsvraagstukken en de corporate governance regelgeving (zie hoofdstuk 5) in ogenschouw nemen is het duidelijk dat een brede oriëntatie meer voor de hand ligt. De behoefte aan zekerheid inzake opzet en werking van de interne beheersing is evident. Het heeft de voorkeur eenduidig te zijn in dit object om de gememoreerde begripsverwarring te kunnen voorkomen. In navolging van de management control literatuur is het voor de hand liggend het geheel van stuur- en beheersingsmaatregelen aan te duiden als het Management Control Systeem (MC-systeem) van een organisatie.

De definitie van Management Control Auditing (MC-Auditing) luidt dan als volgt:

MC-Auditing is een methodologisch verantwoord onderzoek voor het beantwoorden van relevante kennisvragen van het management, gericht op de beïnvloeding van het gedrag van de organisatie in zich wijzigende omstandigheden voor het realiseren van de organisatiedoelen.

MC-Auditing komt daarmee niet in de plaats van de verantwoordelijkheid van het management. De toevoeging ‘methodologisch verantwoord’ vereist dat het auditresultaat moet kunnen worden vertrouwd. Daartoe moet worden voldaan aan eisen van validiteit en betrouwbaarheid. Het onderzoek houdt rekening met de door het (top)management gekozen besturingsconcepten en is daarmee contextafhankelijk.

Deze definitie van MC-auditing sluit aan bij de in hoofdstuk 4 beschreven auditmethodologie.

In dit verband past het kort aandacht te besteden aan de definitie van internal auditing zoals die door het IIA Inc in 1999 is vastgesteld:

‘An objective assurance and consulting activity that is independently managed within an organization and guided by a philosophy of adding value to improve the operations of the organization. It assists an organization in accomplishing its objectives by bringing a systematic and disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of the organization’s risk management, control and governance processes (1999, 5)’.

De definitie van IIA Inc vertoont enkele opvallende elementen zoals risk management, control and governance processes. Elementen die onderdeel uitmaken van de Management Control cyclus. Bovendien past deze definitie goed in de ontwikkeling van het denken over corporate governance, zoals in het volgende hoofdstuk zal blijken.

3. Corporate governance

De ontwikkelingen rondom corporate governance zijn in het afgelopen decennium op zijn minst stormachtig te noemen. In deze paragraaf wordt aandacht besteed aan deze

ontwikkeling en de invloed daarvan op Internal/operational Auditing en onderschrijft de behoefte aan een andere definitie waarin het MC-systeem centraal staat. In het kort zullen de ontwikkelingen in de belangrijkste landen zoals Duitsland, de VS, het Verenigd Koninkrijk (VK) worden beschreven. Tot slot wordt ook stilgestaan bij de ontwikkelingen in Nederland.

3.1 Ontwikkelingen in Duitsland

Sinds 1998 bestaat in Duitsland de “Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmens-bereich (KonTraG). KonTraG heeft onder meer tot doel om het risicobewustzijn bij het management te stimuleren en de rol en werkzaamheden van de Raad van Commissarissen te verbeteren. Tevens is het oogmerk om de kwaliteit van de controle van de jaarrekening door de auditor en de samenwerking tussen auditor en Raad van Commissarissen te verbeteren.

Ten aanzien van voornoemde doelstellingen geeft KonTraG goed omschreven richtlijnen waaraan voldaan zou moeten worden. Eén van de belangrijkste verplichtingen uit KonTraG is dat de ondernemingsleiding een risicomanagement systeem dient op te zetten, waarmee risico's voor de onderneming vroegtijdig gesignaleerd kunnen worden. Het management dient hierover periodiek te rapporteren aan de Raad van Commissarissen. De corporate governance code is in mei 2003 geamendeerd door de commissie Cromme (2003); genoemd naar de voorzitter van de commissie. Cromme heeft dit aspect nog eens onderstreept: ‘The Management Board ensures appropriate risk management and risk controlling in the enterprise’. Belangrijk is ook dat KonTraG voorziet in de verplichting om het risicomanagement systeem te laten toetsen door de auditor en dat in het directieverslag expliciet vermeld moet worden welke risico's de onderneming voor de nabije toekomst onderkent. De auditor dient het bestaan en de effectiviteit van het risicomanagement systeem te toetsen. De toetsing gaat verder dan kijken naar het functioneren van het interne beheersingssysteem. De auditor moet eventuele tekortkomingen in het systeem melden in het auditrapport.

3.2 Ontwikkelingen in de Verenigde Staten

In het COSO rapport (1992, 1994) was reeds vermeld dat de organisatie zou dienen te rapporteren over de effectiviteit van de ‘internal control’. Deze rapportage is echter nimmer verplicht gesteld. Het door COSO ontwikkelde ‘integrated framework’ is inmiddels uitgegroeid tot de wereldwijde standaard en vele internationale corporate governance rapporten verwijzen naar de door COSO ontwikkelde definitie van internal control:

‘Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- *Effectiveness and efficiency of operations;*
- *Reliability of financial reporting;*
- *Compliance with applicable laws and regulations (COSO, 1992, 3)’.*

De gebeurtenissen zijn begin deze eeuw in een stroomversnelling geraakt. Enron, Worldcom, Tyco, Adelphia, Ahold en Parmalat zijn slechts een paar namen in een

droevige reeks van grote schandalen. Deze schandalen hebben de VS er toe gebracht wetgeving in te voeren die voortborduurde op de ideeën van COSO. De Sarbanes-Oxley Act is ingevoerd in 2002 en vereist van beursgenoteerde ondernemingen dat zij zich uitspreken over de effectiviteit van het systeem van internal control ten behoeve van de financiële verslaglegging. Daarnaast verlangt de wet dat de external auditor niet alleen de verklaring van het management op zijn waarde toetst, maar ook zelfstandig vaststelt of de beheersingsmaatregelen effectief en toereikend zijn. In 2003 publiceerde de Conference Board haar rapport 'Commission on Public Trust and Private Enterprise' waarin het volgende werd aanbevolen:

'The Commission believes that the evaluation of the company's control environment should include an analysis of the company's overall risk environment and the controls and information systems that address these risks (2003, 32)'.

Op grond van de bovenstaande bepalingen uit de Sarbanes-Oxley wet wordt de behoefte aan een analyse van de risico- en beheersingssystematiek nog dwingender en dient ook de external auditor op dat punt uitspraken te doen.

Inmiddels heeft de Securities and Exchange Commission (SEC) de Public Company Accounting Oversight Board in het leven geroepen die toe gaat zien op de naleving van de wetten en toezicht uit zal oefenen op de external auditors. De New York Stock Exchange (NYSE) heeft in haar Listing Rules onder andere gesteld dat een beursgenoteerde onderneming een internal audit functie dient te hebben.

Tevens zijn dankzij Sarbanes-Oxley de verantwoordelijkheden van de Board en Audit Committee's zwaarder aangezet. Men dient wel te bedenken dat Sarbanes-Oxley slechts aangeeft dat het gaat om de internal controls inzake de financiële verslaglegging en rapportage. Uiteraard is er veel meer dan dat, maar nu al is zichtbaar dat de wettelijke plicht om zich te verantwoorden over deze beheersingsmaatregelen al tot significante inspanningen en kosten leidt. Zoals we hierna zullen zien gaat de Commissie Tabaksblat in Nederland nog een stapje verder.

3.3 Ontwikkelingen in het Verenigd Koninkrijk

In 1999 verscheen in het Verenigd Koninkrijk (VK) het zogenaamde 'Turnbull report'. Dit rapport kent grofweg dezelfde oogmerken als KonTraG en verlangt van beursgenoteerde ondernemingen dat zij een '... sound system of internal control' hebben en dat deze jaarlijks gereviewed wordt door de leiding. Dat dit gebeurd is dient ook te worden gerapporteerd aan de aandeelhouders en de external auditor wordt geacht de betreffende 'statements' te reviewen. Volledigheidshalve wordt daar nog aan toegevoegd: 'The review should cover all risks, including financial, operational and compliance controls and risk management'. In het rapport is heel duidelijk ook de invloed van het veelbesproken COSO rapport terug te vinden. De definitie van Internal Control is er letterlijk uit overgenomen .

Het statement in het jaarverslag betreft een 'narrative statement' en kent geen voorgeschreven tekst. Dit geldt evenmin voor de rapportage van de auditor naar aanleiding van de review van het statement van het management. De Auditing

Practices Board (APB) van het Institute of Chartered Accountants in England & Wales heeft een publicatie² het licht laten zien waarin wordt aangegeven dat normen ontbreken en Internal Control systems variëren per bedrijf, waardoor een narrative report de voorkeur zal hebben. Het is overigens aardig te vermelden dat de APB toen niet verwachtte dat een dergelijk rapport deel zal uitmaken van het jaarverslag en ook niet zal worden gepubliceerd, waarvan acte!

Als vervolg op de reeds bestaande codes en rapporten publiceerde de commissie Smith begin 2003 nog een rapport inzake de verplichtingen van Audit Committees (AC) en in dit rapport wordt ook expliciet vermeld dat het de taak is van het AC: 'to review the company's internal financial control system and, unless addressed by a separate risk committee or by the board itself, risk management systems'.

3.4 Ontwikkelingen in Nederland

In Nederland was na een korte opleving naar aanleiding van het verschijnen van de Commissie Peters in 1997 de rapportage rondom corporate governance en daaraan gerelateerde onderwerpen afgenomen. De internationale ontwikkelingen en de situatie rondom Ahold maakten dat dit niet langer houdbaar was. In 2002 heeft de regering dan ook de Commissie Tabaksblat in het leven geroepen. Deze Commissie heeft eind 2003 haar eindrapport ingediend dat inmiddels in maart 2004 integraal is overgenomen door het kabinet.

De belangrijkste bepalingen met betrekking tot interne beheersing en risicomanagement luiden als volgt:

'Het bestuur is verantwoordelijk voor de naleving van alle relevante wet- en regelgeving, het beheersen van de risico's verbonden aan de ondernemingsactiviteiten en voor de financiering van de vennootschap. Het bestuur rapporteert hierover aan en bespreekt de interne risicobeheersings- en controlesystemen met de raad van commissarissen en zijn auditcommissie (2003, 8 en 9)';

*In het jaarverslag verklaart het bestuur dat de interne risicobeheersings- en controlesystemen adequaat en effectief zijn en geeft hij een duidelijke onderbouwing hiervan. Het bestuur rapporteert in het jaarverslag over de werking van het interne risicobeheersings- en controlesysteem in het verslagjaar. Het bestuur geeft daarbij tevens aan welke eventuele significante wijzigingen zijn aangebracht, welke eventuele belangrijke verbeteringen zijn gepland en dat één en ander met de auditcommissie en de raad van commissarissen is besproken (2003, 9)'.
.*

In de best practices bepalingen, die in de code zijn opgenomen, wordt ook verwezen naar het COSO model als voorbeeld. Tabaksblat gaat dus verder dan datgene wat in de VS wordt verlangd door de Sarbanes-Oxley wet. De volle breedte van het risico- en beheersingssysteem dient in ogenschouw te worden genomen.

² *Providing Assurance on the Effectiveness of Internal Control, July 2001.*

3.5 Afsluitend over corporate governance

Rapportage inzake het risico- en beheersingssysteem in enigerlei vorm is dus de norm geworden. De verantwoordelijkheid daarvoor van de Raad van Bestuur, de Raad van Commissarissen en het Audit Committee is zwaarder aangezet. Tevens is in veel rapporten de relatie tussen de RvB, RvC en AC enerzijds en de internal audit functie en de external auditor anderzijds duidelijker omschreven, waardoor de verwachting lijkt gerechtvaardigd dat internal audit functies een zwaardere rol krijgen en ook vaker in organisaties zullen worden aangetroffen. Bovendien leidt de noodzaak om te rapporteren over de risico- en beheersingssystemen tot een toenemende behoefte aan audits naar de werking van deze systemen. Deze systemen zijn niet anders dan een synoniem voor het MC-systeem en daarmee is dus sprake van een toenemende behoefte aan MC-Auditing.

Deze ontwikkeling leidt tot een situatie waarin internal auditors inzicht moeten hebben in de mate waarin de organisatie als geheel ‘in control’ is volgens normering die het verantwoordelijk management kan relateren aan door het maatschappelijk verkeer gestelde normen. Deze normering zal zich de komende jaren moeten vormen. Interpretaties en een nadere invulling van ondermeer COSO moeten daar aan bijdragen. De internal/operational auditor zal vanuit een concernoptiek de werkelijkheid moeten relateren aan deze zich ontwikkelende standaard normenkader en zich daarbij niet kunnen beperken tot een maatregelgerichte aanpak en het afwerken van vooraf opgesteld checklisten. Onder het motto dat je iemand beter kunt leren zwemmen dan hem continu uit het water te halen is naar onze mening een auditaanpak gericht op het verbeteren van de management control cyclus voor de organisatie van groter en langduriger nut. Het laat de verantwoordelijkheid voor de inrichting van de organisatie, inclusief de benodigde beheersmaatregelen, aan het management en de prioriteiten zijn dan die van het management zelf. Waar in de organisatie onderkende risico’s nog onvoldoende worden gemitigeerd, zal audit relevante managementvragen als maatwerkopdrachten accepteren en zo direct bijdragen aan de verbetering van de kwaliteit van de beheersing gericht op het realiseren van de doelen van de organisatie.

4. De aanpak van een MC-Audit

In deze paragraaf wordt aangegeven op welke wijze een MC-Audit aangepakt kan worden. De aanpak zal zoals zal blijken grote overeenkomsten vertonen met de aanpak van bedrijfskundig onderzoek. Op voorhand wordt de stelling betrokken dat een audit niet veel anders is dan een vorm van toegepast wetenschappelijk bedrijfskundig onderzoek. Een MC-Audit dient dan ook te voldoen aan de eisen die aan dergelijke onderzoeken worden gesteld.

4.1 Opmerkingen vooraf

Een MC-Audit kent vanuit het audit perspectief een tweetal bijzondere problemen:

1. Het gebrek aan eenduidige normen voor de gehele breedte van de bedrijfsvoering; en
2. Het misverstand dat beheersing betekent dat werkelijk alles vooraf vast moet liggen.

Ad 1. Het gebrek aan eenduidige normen voor de gehele breedte van de bedrijfsvoering.

Er zijn vele referentiemodellen zoals COSO, INK Managementmodel, de regelkring uit de cybernetica zoals bijvoorbeeld uitgewerkt in het KAD-model (Otten c.s,1992), het model van Simons (1995) beschreven in zijn 'Levers of Control' en nog vele andere. Deze modellen zijn abstracties van een zeer complexe werkelijkheid. Deze modellen zijn dan ook geen van alle geschikt als ultieme norm om de effectiviteit daarvan integraal te kunnen vaststellen. Om dit te benadrukken voeren we de systeem hiërarchie van Boulding (1956) ten tonele. Boulding beschrijft negen systemen met een oplopende graad van complexiteit:

Niveau	Naam	Aspect
9	Transcendentie	Zingeving
8	Sociaal systeem	Waarden en normen op groepsniveau
7	Mens	Zelfbewustzijn, beleid, doelgericht handelen
6	Dier	Doelgerichtheid; bewustzijn
5	Plant	Taakverdeling en –coördinatie; samenwerking; interactie met omgeving; aanpassen
4	Cel	Zelfhandhaving
3	Thermostaat	Terugkoppeling
2	Uurwerk	Tijd; eenvoudige bewegingen
1	Raamwerk	Statische structuur

Figuur 2: Systeemhiërarchie volgens Boulding

Zijn stelling is dat onze kennis ons in staat stelt tot en met niveau 3 te begrijpen, alles daarboven stelt ons nog voor onoverkomelijke problemen. Niveau 3 is de bekende 'thermostaat' en wordt gerepresenteerd door het veel gebruikte regelkring model. Indien we nu uitspraken willen doen over een organisatie, een sociaal systeem op niveau 8, dan wordt duidelijk dat onze modellen inderdaad grove abstracties zijn. Enige bescheidenheid is daarom vooraf op zijn plaats. Het MC Systeem dient er toe bij te dragen een bepaalde status quo te handhaven ondanks verstoringen vanuit de omgeving en komt daarmee niet verder dan 'zelfhandhaving'.

Ad 2. Het misverstand dat beheersing betekent dat alles vooraf vast moet liggen. Veel auditors krijgen – al of niet terecht – het verwijt dat ze aansturen op het feit dat een organisatie controlebaar moet zijn in de zin van voorspelbaar. Dit leidt er in de praktijk toe dat als eis wordt gesteld dat ook alles vooraf dient vast te liggen. Sommigen gaan zover dat ze stellen dat auditors er naar streven organisaties 'auditable' te maken (Power, 1999). In de ogen van Power kunnen auditors niet overweg met verandering en niet vooraf gedefinieerde kaders en normen. Een zekere kern van waarheid is in zijn kritiek zeker aanwezig. Auditors die de uitgangspunten hanteren van de theorie zoals bijvoorbeeld Starreveld zullen organisaties regelmatig op die manier benaderen. Indien functiescheidingen niet aanwezig zijn ligt het risico van

een Pavlov reactie op de loer: ‘Wilt u zo spoedig mogelijk functiescheiding regelen!’ . Nu zijn er zeker situaties denkbaar waarin een dergelijke oproep niet a-priori hoeft te snijden. Nu zullen er bij de traditionele financial audit meer normen geobjectiveerd zijn, als gevolg van het feit dat een deel van de in ‘harde’ maatregelen vertaalde beheersing in de loop der jaren is ontleend aan wettelijke regelingen. In de volle breedte van de bedrijfsvoering zoals die door een MC-Audit als object ter hand wordt genomen, is deze situatie maar zeer beperkt bereikt en mag dit, gegeven de noodzaak dat organisaties haar inrichting - inclusief beheersingsmaatregelen - moeten laten afhangen van de organisatiedoelstellingen, er ook niet van komen. Het normenkader zal in principe door het management, verantwoordelijk voor het MC-systeem, steeds opnieuw moeten worden geobjectiveerd. Dat daarbij inbreng van de auditor gewenst kan zijn is prima en leidt dan tot overleg en discussie. Bij de inrichting van een MC-systeem is vooraf niet altijd duidelijk welke maatregelen in welke mate bijdrage aan het ‘in control’ zijn. Is het gebrek aan functiescheiding in voldoende mate op te vangen met een passende cultuur en een doordachte leiderschapsstijl? Welke formele zekerheid mag hieraan ontleend worden en dus welke geobjectiveerde norm mag nu worden gehanteerd?

Hier komt ook het onderscheid tussen technisch- en sociaal organisatorische beheersingsmaatregelen om de hoek kijken. Deskundigen zijn het erover eens dat de cultuur en de leiderschapsstijl van belang zijn voor de mate van beheersing. COSO heeft dat ook onderkend. Dit zijn aspecten van een MC-systeem die niet op voorhand duidelijk zijn omschreven en die bovendien, met de momenteel door auditors gehanteerde onderzoeksmethoden en technieken, nog moeilijk tastbaar zijn. Verder is in een turbulente omgeving de flexibiliteit van een MC-systeem van groter belang dan in een stabiele omgeving. Algemene tot beheersingsmaatregelen gedetailleerde control frameworks zullen snel aan belang inboeten en een auditor die daaraan vast houdt bij de uitoefening van zijn functie bewijst de organisatie geen dienst.

4.2 Methodologische aspecten van de aanpak van een MC-Audit

4.2.1 Methodologische eisen aan een MC-Audit

Een goed uitgevoerde MC-audit levert een voor de opdrachtgever bruikbaar resultaat op (Otten, et al, 2002). Dit betekent dat:

- het resultaat relevant is voor de opdrachtgever. Dit is het geval als het een bijdrage levert aan de kennis van het desbetreffende management en een volgende stap in de verdere ontwikkeling of verbetering van het functioneren van het MC -systeem mogelijk maakt;
- het resultaat valide en betrouwbaar is en een deugdelijke grondslag kent;
- het resultaat op een doelmatige wijze tot stand is gekomen. De auditor heeft het object (‘subject matter’) zo precies mogelijk afgebakend, een toegespitste normstelling met zo beperkt mogelijke beoordelingscriteria (criteria) gebruikt en is efficiënt geweest bij het raadplegen van gegevensbronnen.

Deze criteria hebben gevolgen voor de verantwoordelijkheidsverdeling tussen opdrachtgever en auditor. Het is de opdrachtgever die uiteindelijk de verantwoordelijkheid draagt voor de relevantie van het auditresultaat. Hij bepaalt de

auditdoelstelling en dient akkoord te gaan met de normstelling die tijdens de audit door de auditor wordt gehanteerd. Dit betekent niet dat de auditor tijdens de fase van doel- en normbepaling een passieve houding aanneemt. Van de auditor mag gedurende de voorbereiding van de audit richting de opdrachtgever een coachende en adviserende taak worden verwacht.

Zoals eerder in deze bijdrage is aangegeven leidt het resultaat van een MC-audit tot aanvullende zekerheid. Dit houdt in dat de opdrachtgever over het object van onderzoek al over kennis beschikt, maar redenen ziet om aan een auditor een oordeel te vragen dat gebaseerd is op een gedegen onderzoek. Die redenen kunnen voortkomen uit de wens om een gedegen oordeel van een derde, maar bijvoorbeeld ook uit de wens om informatie die niet wordt geleverd door de reguliere informatiesystemen. Het auditresultaat draagt bij tot een beter inzicht dat vervolgens voor de opdrachtgever aanleiding kan zijn tot interventie over te gaan. Bij het bepalen van de doelstelling van de audit dient uitdrukkelijk aan de orde te komen wat de opdrachtgever met het auditresultaat voor heeft. Waarom wenst hij de audit te laten uitvoeren en tot welke interventies is hij eventueel bereid? Bij het beantwoorden van deze vragen wordt van de auditor een coachende rol verwacht, waarbij hij de opdrachtgever ondersteunt bij het formuleren van de doelstelling van de audit.

Bij de start van de audit dient de auditor uitvoerig stil te staan bij de vraag naar de kennisbehoefte van de opdrachtgever. Het beantwoorden van deze vraag leidt tot een keuze uit drie wezenlijk verschillende soorten audits:

- a. Is er sprake van een (beheers)probleem? Wat is het probleem? Wat is de omvang van het probleem? De opdrachtgever wenst bijvoorbeeld zekerheid over de vraag of in een bepaald proces of organisatieonderdeel voldoende waarborgen zijn getroffen om de geplande doelstellingen te realiseren. Het is de meest traditionele auditvraag die wordt beantwoord door een zogenaamde probleemsignalerende audit.
- b. Er doen zich ook situaties voor waarin de opdrachtgever al op de hoogte is van het bestaan van een probleem. Het is weinig relevant en voegt als gevolg weinig of geen waarde toe als de auditor in dit geval een probleemsignalerende audit uitvoert. Mogelijk dat de opdrachtgever een idee heeft van de oorzaken van het probleem. Hij zou hierover zekerheid willen door opdracht te geven aan de auditor de juistheid van dit idee te onderzoeken en hierover een oordeel te geven dan wel dat de auditor op zoek gaat naar de achterliggende oorzaken van de problemen. Deze auditvorm kan worden aangeduid als een diagnostische audit.
- c. Het is ook mogelijk dat de opdrachtgever weet van het probleem en ook zeker is van de oorzaken. Mogelijk heeft hij al een oplossing voor het probleem bedacht. Ook in dit geval kan hij bij de auditor terecht als hij meer zekerheid wil over de vraag of het een goede oplossing is. Een auditor die met een dergelijke vraag van de opdrachtgever aan de slag gaat, voert een zogenaamde ontwerp- of oplossingsgerichte audit uit.

Het onderscheiden van deze auditvormen is van groot belang voor het vervolg van het ontwerp van de audit. Zoals verderop zal blijken, horen bij elk van deze auditvormen bepaalde methodische keuzen. In de praktijk gaat het hier vaak mis. In veel gevallen worden probleemsignalerende audits uitgevoerd, terwijl het management eigenlijk al van het probleem op de hoogte is en dus meer gebaat zou zijn bij bijvoorbeeld een diagnostische audit. Ook komt het voor dat een probleemsignalerende audit wordt

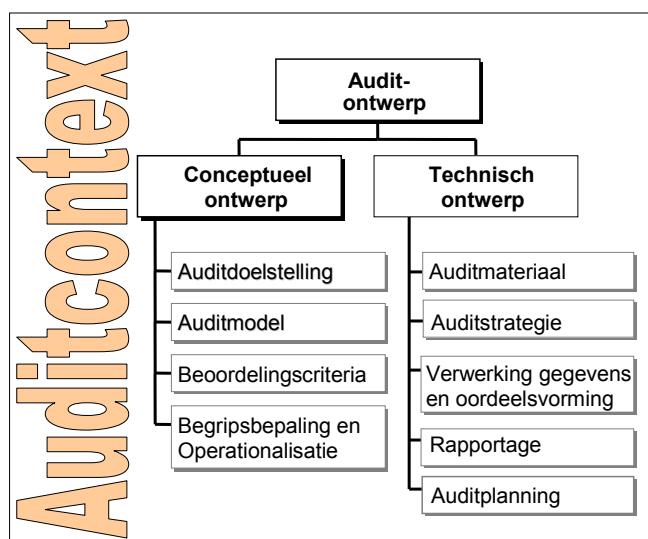
beëindigd met het geven van concrete adviezen over hoe het probleem op te lossen, dit terwijl niet gezocht is naar de oorzaken van de betreffende problematiek en ook geen onderzoek is gedaan naar de effectiviteit van de aangedragen oplossing. Het geven van adviezen, als afsluiting van (probleemsignalerende) audits, komt voort uit de op zich terechte wens van auditors toegevoegde waarde te bieden aan de opdrachtgever. Adviezen over het oplossen van geconstateerde problemen dienen echter gestoeld te zijn op daartoe geëigend onderzoek. Bovendien bestaat het risico dat als gevolg van de rol en positie van de auditor een niet nader onderzochte en wellicht als 'service' bedoelde aanbeveling als dwingend of voorschrijvend wordt opgevat. De primaire taak van de auditor bestaat uit het bieden van (additionele) zekerheid.

De onderzoeksobjecten van MC-audits zijn vaak niet direct waarneembaar en vereisen veelal complexe operationalisering van de te hanteren beoordelingscriteria (Otten et al, 2003). Als de auditor bijvoorbeeld wordt gevraagd een oordeel te geven over het verandervermogen van een organisatie ter voorbereiding op een fusieproces zal hij wellicht zaken onderzoeken als weerstand en motivatie bij de betrokkenen. Dit zijn complexe variabelen waarover slechts op indirecte wijze gegevens kunnen worden verzameld. Dit maakt dat de auditor veelal kwalitatieve ontsluitingsmethoden dient te hanteren (Miles en Huberman, 1994), zoals het interviewen of het observeren van personen. Het betreft in onderzoekstermen vaak een case gericht onderzoek (Yin, 1994).

Om de deugdelijkheid van MC-Audits te waarborgen kan gebruik worden gemaakt van de kennis en ervaring die is opgebouwd in de sociale wetenschappen. Deze maken immers veelvuldig gebruik van kwalitatief georiënteerd onderzoek. Het voert te ver om in het bestek van dit hoofdstuk daar diep op in te gaan. Op hoofdlijnen kan worden gesteld dat de deugdelijkheid van het auditresultaat wordt verhoogd als de auditor gebruik maakt van methoden- of bronnentriangulatie. Dit houdt in dat de auditor zijn bevindingen baseert op de resultaten van meerdere methoden van ontsluiting (methodetriangulatie) of op meerdere bronnen (bronnentriangulatie). Voor de geïnteresseerde lezer verwijzen wij naar Miles en Huberman (1994) en Jick (1976).

4.2.2 Het auditraamwerk

De MC-auditor neemt bij het ontwerp van de audit besluiten van conceptuele en technische aard. Het betreft beslissingen over de onderzoekseenheden en de eigenschappen die moeten worden onderzocht. Naast deze conceptuele of inhoudelijke aspecten stelt de auditor zich de vraag hoe, waar en wanneer de audit gegevens (evidence) moeten worden verzameld en op welke wijze kan worden gewaarborgd dat een valide en betrouwbaar beeld van de werkelijkheid wordt verkregen. De antwoorden op deze vragen leveren het technisch ontwerp van de audit op. In figuur 3 zijn de onderdelen van het auditraamwerk weergegeven (Otten et al, 2003).



Figuur 3: Het auditraamwerk

Zoals uit bovenstaande figuur blijkt, bestaat het auditraamwerk uit drie hoofdonderdelen. Dit zijn:

1. De auditcontext;
2. Het conceptueel ontwerp; en
3. Het technisch ontwerp.

Bij de auditcontext is vooral de vraag welke auditvorm gekozen dient te worden (probleemsignalerend, diagnostisch of oplossingsgericht). Hiermee wordt in een vroegtijdig stadium van de voorbereiding van de audit de relevantie geadresseerd. Zoals gezegd heeft de auditor een belangrijke coachende of ondersteunende taak bij het formuleren van de kennisbehoefte van de opdrachtgever.

De formulering van de auditdoelstelling sluit aan bij de kennisbehoefte van de opdrachtgever. Zo zal een probleemsignalerende audit resultaten moeten opleveren die geschikt zijn voor bewustmaking, agendasetting of consensusvorming, terwijl een diagnostische audit vooral inzicht in oorzaken moet opleveren. Naast de auditvorm wordt in de doelstelling globaal ingegaan op het auditobject en de optiek waarmee het object door de auditor zal worden benaderd. Van belang is verder dat in de auditdoelstelling wordt aangegeven waarom de opdrachtgever de audit wenst te laten uitvoeren en wat hij het auditresultaat voor heeft.

Een volgend belangrijk onderdeel van de voorbereiding van de MC-audit is de ontwikkeling en vaststelling van het auditmodel. Dit bestaat uit twee onderdelen: de auditoptiek en het auditobject (subjectmatter). Het auditobject is het onderwerp (proces, organisatieonderdeel, thema, enz.) dat de auditor bestudeert en waarover hij op basis van zijn onderzoek uitspraken doet.

De optiek geeft aan door welke bril de auditor het object van onderzoek zal benaderen. Zo kan het verandervermogen van een organisatie onderzocht worden door vooral te letten op technisch-organisatorische aspecten zoals de kwaliteit van de plannen, de formele veranderstructuur, etc. Maar er kan ook voor worden gekozen de audit te richten

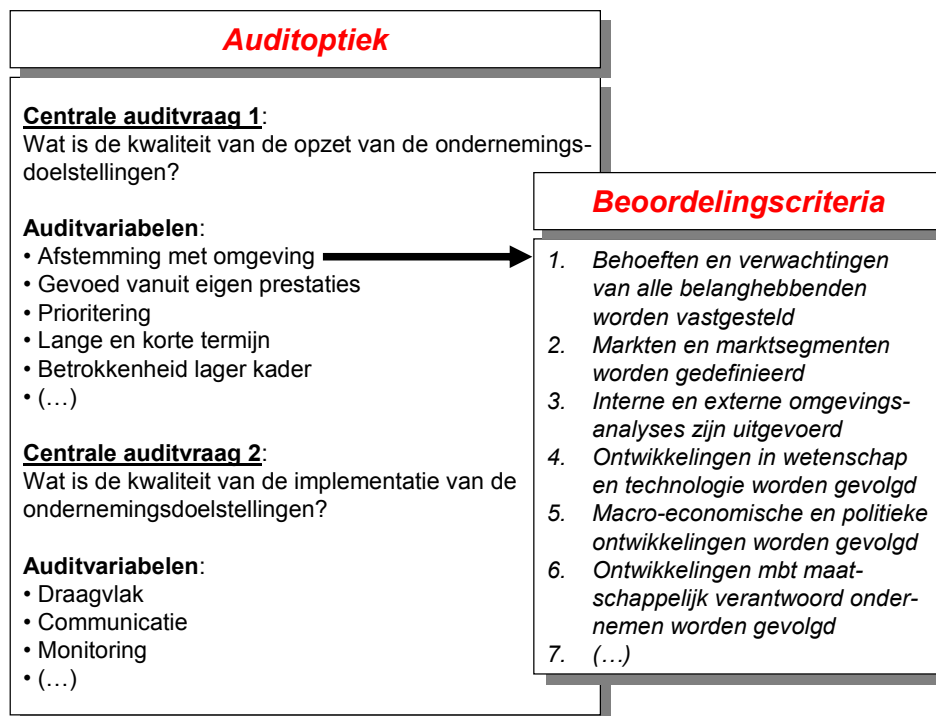
op sociaal-organisatorische aspecten zoals de motivatie en bereidheid van de betrokkenen om aan de verandering mee te werken.

De keuze van de auditoptiek en het –object is bepalend voor het later door de opdrachtgever kunnen realiseren van de doelstelling van de audit en daarmee voor de relevantie van het auditresultaat. Het is uiteindelijk aan de opdrachtgever om te bepalen door welke bril hij de auditor naar het auditobject laat kijken. Ook hierbij heeft de auditor een belangrijke rol. Mits hij over voldoende materiedeskundigheid beschikt kan hij de opdrachtgever van advies dienen bij het bepalen van de auditoptiek en bijbehorende beoordelingscriteria of normstelling.

Een belangrijk kenmerk van MC-audits is dat zij vaak een uniek karakter hebben. Ze spelen dikwijls in op tijdelijke onzekerheidsvraagstukken van het management. Dit min of meer unieke karakter brengt met zich mee dat tijdens de voorbereiding van een MC-audit telkens opnieuw de auditoptiek en beoordelingscriteria ontwikkeld moeten worden om de audit zo goed mogelijk te laten aansluiten op de vraagstukken die dat moment leven bij de opdrachtgever. Het is niet reëel te veronderstellen dat in alle mogelijke situaties de MC-auditor over voldoende materiedeskundigheid beschikt om de opdrachtgever op een verantwoorde wijze te adviseren over de te hanteren normstelling. In voorkomende situaties kan hij kiezen uit (een combinatie van) de volgende alternatieven:

- uitgaan van het referentiekader van de opdrachtgever;
- het raadplegen van informanten en/of literatuur om een eigen referentiekader op te bouwen op grond waarvan de opdrachtgever van advies kan worden voorzien;
- ‘inhuren’ van materiedeskundigen die de adviestaak van de auditor overnemen tijdens de voorbereiding van de audit.

Uiteindelijk dient de auditoptiek verder ontwikkeld te worden tot op het niveau van concrete beoordelingscriteria of normen op grond waarvan de werkelijkheid kan worden beoordeeld. In onderstaande figuur is een voorbeeld opgenomen van een auditoptiek met de bijbehorende beoordelingscriteria.



Figuur 4: Auditoptiek, auditvariabelen en beoordelingscriteria

In bovenstaand voorbeeld is de auditoptiek uitgewerkt in centrale auditvragen en een aantal auditvariabelen per auditvraag. Vervolgens zien we dat de auditvariabelen nog een slag dieper zijn uitgewerkt in de vorm van beoordelingscriteria. Zo is in het voorbeeld van belang dat bij de opzet de ondernemingsdoelstellingen (centrale auditvraag 1) afstemming met de omgeving (auditvariabele) heeft plaatsgevonden. Om te kunnen beoordelen of de afstemming met de omgeving op de juiste wijze is gebeurd, is deze variabele verder uitgewerkt in een aantal beoordelingscriteria.

Nadat het conceptueel ontwerp van de audit is vastgesteld, is de vraag aan de orde op welke wijze gegevens zullen worden verzameld. Welke gegevensbronnen (personen, documenten, etc.) zullen worden gebruikt en hoe kunnen die worden ontsloten (interview, observatie, schriftelijke enquête, etc.)?

Het vraagstuk van het auditmateriaal is eigenlijk niet los te zien van de keuze van de auditstrategie. Dit is een geheel van samenhangende beslissingen over de wijze waarop de audit zal worden aangepakt. Hoeveel bronnen worden in de audit betrokken, op basis waarvan worden deze geselecteerd, in welke volgorde worden ze ontsloten, etc.? Vanwege de betrouwbaarheid van het auditresultaat is het van belang dat de auditor bij de invulling van de auditstrategie rekening houdt met de

triangulatiemethode. Daarbij wordt gebruik gemaakt van meerdere methoden van gegevensverzameling (methodetriangulatie) of bronnen (bronnentriangulatie).

Nadat de antwoorden op de auditvragen zijn verzameld dient de analyse van de verzamelde gegevens te leiden tot de beantwoording van de auditvragen en vervolgens tot het vormen van een eindoordeel. De gegevens kunnen afhankelijk van het aantal geraadpleegde bronnen kwantitatief of kwalitatief worden verwerkt. Soms is een groot aantal bronnen ontsloten waardoor een kwantitatieve of statistische verwerking kan worden toegepast. Wanneer de auditor over voldoende kennis beschikt, levert een statistische analyse betrekkelijk weinig problemen op.

De meeste audits betreffen echter organisatieonderdelen of processen met een beperkte omvang. Als gevolg daarvan is het aantal geraadpleegde bronnen meestal beperkt en is de auditor aangewezen op een meer kwalitatieve wijze van gegevensverwerking. Deze manier van gegevensanalyse levert meer problemen op. In de dagelijkse praktijk zien we dan ook vaak dat dit onderdeel van de audit bijzonder impliciet en op basis van onduidelijke afwegingen verloopt. De herhaalbaarheid van het proces van de oordeelsvorming is dan ook dikwijls ver te zoeken.

Organisatieonderzoek met kwalitatieve gegevensverwerking komt de laatste jaren steeds vaker voor. Ook de kennis van analysetechnieken is sterk toegenomen (zie o.a. Miles en Huberman, 1994 en Van Dijk, 2001). Een handzame techniek is het gebruik van zogenaamde tabellen en matrices. Deze worden gebruikt voor het samenvatten van gegevens en het systematisch vergelijken van de ‘scores’ van de geraadpleegde bronnen per beoordelingscriterium. De bronnen worden veelal weergegeven in de kolommen en de diverse variabelen in de rijen. In de volgende tabel is een voorbeeld opgenomen. In deze tabel zijn de gegevens geclassificeerd en gecodeerd. In de kolom ‘conclusie’ is op basis van de modus per beoordelingscriterium een oordeel gegeven. Vervolgens moeten de conclusies van alle bij elkaar horende criteria het antwoord op de auditvragen en een eindoordeel opleveren. In het voorbeeld is gekozen om gebruik te maken van de modus en een bepaalde wijze van classificeren en coderen. Het is goed om dergelijke besluiten al zoveel mogelijk tijdens de ontwerpfase van de audit te nemen.

		Gegevensbronnen			ENZ.	Conclusie
		Bron A	Bron B	Bron C		
V 1	BC 1.1	+	+	+/-	⇒	+
	BC 1.2	+	+	+		+
	BC 1.3	-	-	+/-		-
V 2	BC 2.1	--	-	--	⇒	--
	BC 2.2	-	-	-		-

↓
ENZ.

Figuur 5: Datamatrix.

Toepassing van de datamatrix als analysetechniek maakt de oordeelsvorming transparant. Ook hieruit blijkt de deugdelijkheid van het auditresultaat. Wanneer de spreiding van scores per auditvariabele zeer groot is dan kan dat wijzen op foutieve methodische beslissingen. De operationalisering van bepaalde beoordelingscriteria kan onbetrouwbare meetresultaten hebben opgeleverd. Een operationalisering die nog ruimte laat voor meerdere interpretaties, kan bijvoorbeeld resulteren in een ongewenste variatie van antwoorden. Ondanks een zorgvuldig uitgevoerde technische analyse tijdens de ontwerpfase kan er toch sprake zijn van verborgen agenda's waardoor sommige respondenten de neiging hebben gehad de werkelijkheid gekleurd weer te geven. De auditor dient zich hiervan bewust te zijn en moet besluiten of de resultaten voldoende kunnen worden vertrouwd om er over te rapporteren. In het uiterste geval moet hij besluiten bepaalde gegevens niet te verwerken en niet te rapporteren over de bijbehorende variabelen. Soms is er nog gelegenheid door aanvullend onderzoek de kwaliteit van de gegevens te verbeteren.

5. Enkele relevante onderwerpen voor MC-Auditing

In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan een drietal onderwerpen:

1. Het collisiegevaar;
2. Het 'make or buy' vraagstuk; en
3. De relatie tussen internal en external auditors.

Deze drie onderwerpen zijn vooral relevant zijn in geval van MC-Auditing. De redenen daartoe worden tijdens de behandeling hierna uiteengezet.

5.1 Het collisiegevaar

Het collisiegevaar is het risico dat een auditor geadviseerd heeft over een bepaald onderwerp en in een later stadium geconfronteerd wordt met het gegeven advies. Het collisiegevaar houdt dan in dat de onafhankelijkheid van de auditor in het geding is waardoor zijn objectiviteit in gevaar zou kunnen komen.

Dat dit risico aanwezig is kan als volgt worden gemotiveerd. Hiervoor is gesteld dat ingeval van een MC-Audit de normen niet op voorhand zijn geobjectiveerd. Bovendien is de complexiteit van het MC-systeem zodanig dat het volledig in de breedte ervan kunnen doorgronden zeer lastig is. Het gebruik van algemene referentiemodellen biedt op voorhand onvoldoende soelaas. Dit leidt er in de praktijk toe dat auditors, al dan niet op verzoek, de norm gaan bepalen en vervolgens het ontwerpen van een adequate inrichting, een taak van het management, overnemen. In potentie is daarmee het collisiegevaar reëel. Het is uiteraard mogelijk een collega auditor in te schakelen op een terrein waar een ander heeft geadviseerd, maar operend onder dezelfde auditvlag is dit slechts een formele uitweg. In deze bijdrage wordt de aandacht gevestigd om dit gevaar op voorhand in te dammen.

In het auditraamwerk wordt gewezen op de noodzaak van een goede voorbereiding. Tijdens die voorbereiding dient ook het normatieve kader ontworpen te worden aan de hand waarvan later getoetst wordt. Het gebrek aan op voorhand geobjectiveerde normen en de complexiteit van een MC-systeem leiden ertoe dat een auditor zijn

toegevoegde waarde juist in die voorbereidende fase kan bieden. Immers, in de dialoog met het management ter objectivering van die normatieve kaders kan zijn deskundigheid op het terrein van management control van grote waarde zijn. Zijn advies kan aan het begin van de audit worden gegeven in plaats van achteraf. Het management is daarbij uitdrukkelijk eindverantwoordelijk en bepaalt zijn eigen keuzes, gehoord hebbende de auditor. Het bijkomend voordeel is dat de auditor meer gevoel heeft bij de afwegingen die de manager heeft gemaakt bij het vaststellen van die normatieve kaders. Zie ook De Korte (2003). Dit biedt ook de mogelijkheid tot een genuanceerdere oordeelsvorming. Achteraf ontstaat dan mogelijk minder discussie over de conclusies van de auditor, laat staan dat de norm nog ter discussie wordt gesteld. Bovendien voorkomen we dat de advisering, veelal aanbevelingen om de geconstateerde problemen weg te kunnen nemen, slechts te kenmerken is als 'het herhalen van de norm'. De moraal van het verhaal is dan ook dat de adviesrol van de auditor veel meer tot zijn recht kan komen in de voorbereiding van de audit dan als sluitstuk van zijn werkzaamheden.

Uit onderzoek blijkt dat de mate waarin het collisiegevaar zich als risico openbaart mede afhankelijk is van de ervaring van de auditor. Church and Schneider (1991) voerden een studie uit en vroegen zich af of de betrokkenheid van (internal) auditors bij de ontwikkeling van een geautomatiseerd systeem hun besluitvorming tijdens een latere audit beïnvloedde. Ze voerden een experiment uit met studenten die nog geen werkervaring hadden en stelden vast dat bij hen dit risico reëel was. Daarna voerden zij het experiment ook uit met ervaren auditors en stelden vast dat ervaren auditors daar nauwelijks tot geen last van hadden.

Harrell, Taylor, en Chewning (1989) voerden ook een experiment uit onder 58 internal auditors van drie grote banken. Zij onderzochten of het management in staat was de professionele objectiviteit van de internal auditors te beïnvloeden. Zij vonden dat dit inderdaad mogelijk was, maar dat internal auditors die lid waren van IIA Inc daar veel beter tegen bestand waren dan niet-leden. Het onderzoek geeft geen uitsluitsel hoe dat kwam, maar men zou kunnen veronderstellen dat een beroep op beroepsstandaarden daarin tot steun zou kunnen zijn geweest.

5.2 Make or buy

In deze sectie wordt aandacht besteed aan het vraagstuk van 'make or buy' (in- of uitbesteden in gewoon Nederlands). MC-audits kunnen worden uitgevoerd door zowel internal als external auditors. De vraag aan welke de voorkeur wordt gegeven is vanuit vaktechnisch oogpunt wellicht niet zo interessant maar voor deze bijdrage zijn enkele overwegingen voor de keuze van belang. De regelgeving met betrekking tot de vraag welke diensten wel en welke niet door de externe auditor mogen worden aangeboden, is momenteel erg actueel. Sarbanes-Oxley en de SEC/PCAOB hebben daarin duidelijk stelling genomen en sommige diensten zijn voor hen niet toegestaan. Zo zijn bepaalde internal audits verboden terrein, met name die audits die raken aan de financiële processen. Uiteraard kunnen dergelijke diensten wel worden aangeboden aan niet-audit cliënten.

Vanuit de gedachte dat het management elke 'schijn van partijdigheid' wil voorkomen zou de verwachting kunnen postvatten dat nu aan external auditors wordt gevraagd

zich uit te spreken over de juistheid van de managementverklaring inzake de effectiviteit van risico- en interne beheersingssystemen. Deze vraag werd, zoals we hiervoor zagen, tot op heden vooral aan internal auditors gesteld. De beschikbare theorie en onderzoeken bieden enig houvast voor de oplossing van dit vraagstuk.

Widener and Selto (1999) deden onderzoek waarbij ze gebruik maakten van transaction cost economics (TCE). Hun studie levert twee belangrijke conclusies op. De eerste is dat naarmate de mate van 'asset specificity' hoger is, 'buy' minder voor de hand ligt dan 'make.' Asset specificity is een lastig begrip. Er is sprake van asset specificity als de investeringen die de organisatie moet doen in activa, kennis en kunde, locatie, etc., erg specifiek zijn voor de 'productie'. Indien de afnemer de producten/diensten niet meer wenst af te nemen en een contract niet wordt nageleefd door de tegenpartij, heeft de investerende partij een probleem omdat zijn 'assets' nauwelijks een andere inzet kunnen krijgen. Er is sprake van 'opportunity' verliezen. Een voorbeeld is de energiecentrale die naast een hoogoven is gebouwd. Naarmate de kennis van de organisatie die nodig is om in een dergelijke situatie een goede audit uit te kunnen voeren van groot belang is, ligt uitbesteding minder voor de hand. De tweede conclusie is dat hoe vaker gebruik wordt gemaakt van audits, 'buy' ook meer voor de hand ligt. Op zich een voor de hand liggende conclusie omdat bedrijfseconomische overwegingen een rol spelen. Hoe vaker een beroep moet worden gedaan op een duurdere externe partij hoe eerder 'make' voor de hand ligt.

Williamson (1975) – een van de belangrijkste grondleggers van TCE – geeft nog enkele argumenten pro insourcing. Hij geeft aan dat internal auditors geen last hebben van bepaalde beroepsregels zoals de General Accepted Auditing Standards (GAAS) van de external auditors. Daardoor hebben ze in zijn ogen meer opties om cruciale informatie te achterhalen. In hoeverre dit argument hout snijdt is de vraag. Ook internal auditors hebben beroepsregels. Het tweede door hem genoemde voordeel is dat internal auditors deel uitmaken van de organisatie en daardoor gezien worden als 'one of us' en daarom gemakkelijker informatie weten te verkrijgen van collega's dan external auditors.:

'The auditing advantage of internal organization in relation to inter-firm organization is attributable to constitutional and incentive differences which operate in favor of the internal mode. An external auditor is typically constrained to review written records and documents and in other respects restrict the scope of his investigation to clearly pertinent matters. An internal auditor, by contrast, has greater freedom of action, both to include less formal evidence and to explore the byways into which his investigation leads (1975, 29-30).'

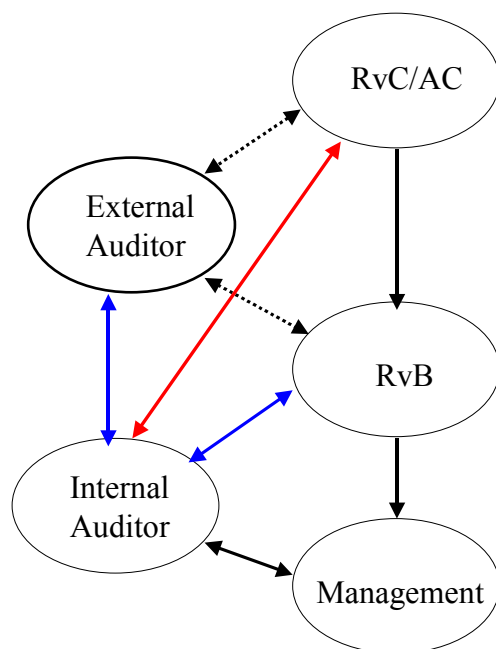
En:

'The second is that inter-firm auditing cannot be presumed to be as effective as intra-firm auditing.... internal auditors can expect to receive greater cooperation, including even hints as to where the 'dead bodies lie', than can be presumed when auditing across an autonomous boundary is attempted (Williamson, 1985, 154/155).'

5.3 De relatie tussen internal en external auditors

Na de voorgaande paragraaf is het goed stil te staan bij de relatie tussen beiden. In veel organisaties zijn zowel internal als external auditors betrokken en als de voortekenen niet bedriegen komen er nog meer internal audit functies (zie paragraaf 3). Bovendien worden organisaties gevraagd zich uit te spreken over de effectiviteit van hun MC-systeem en dienen external auditors zich daarover ook uit te spreken. De organisatie heeft dus baat bij een goede afstemming tussen beide partijen. In deze paragraaf worden enkele aspecten van deze samenwerking behandeld.

In de eerste plaats valt op dat de relaties aan verandering onderhevig zijn dankzij de discussies inzake corporate governance. In onderstaand schema is geschetst hoe die relaties nu liggen.



Figuur 6: relaties tussen de betrokken partijen

In dit schema zijn de belangrijkste spelers opgenomen. Dankzij de eerder genoemde rapporten en wetten inzake corporate governance (Smith, Sarbanes Oxley, Tabaksblat, e.d.) verandert er het nodige in de onderlinge relaties. Een van de belangrijkste veranderingen is dat het Audit Committee de internal audit functie in haar monitoring activiteiten dient te betrekken. De rode lijn bestond tot voor kort niet of nauwelijks. De toevoeging van deze rode lijn is een meer dan marginale verandering. Het AC krijgt nu feitelijk dus meer inzicht in het functioneren van de IAF. Zij zal ook die behoefte hebben om haar toezichhoudende taken goed uit te kunnen voeren en haar toegenomen verantwoordelijkheden te kunnen dragen. Daarmee komen de blauw gekleurde relaties ook in een ander daglicht te staan. Zoals hiervoor in hoofdstuk 2 bleek was in afgelopen decennia er een verdeling gegroeid tussen internal en external

auditor waarbij de internal auditor voornamelijk de ‘internal/operational audit’ en de external auditor vooral de financial audit uitvoerde. De IAF was een instrument in handen van de RvB en zo is dat ook verwoord door Tabaksblat. Het AC bemoeit zich met de werkzaamheden van de IAF. De opdracht voor de beoordeling van het MC-systeem – conform Tabaksblat – zou bij de internal auditor belegd kunnen worden. Het AC buigt zich over het werkplan van zowel internal als external auditor en vraagt zich af op welke wijze de taken het best verdeeld kunnen worden. Dit leidt ongetwijfeld tot veranderingen in de relaties. Weke veranderingen dat zullen zijn valt moeilijk te voorspellen. De volgende vragen kunnen worden opgeroepen:
Als de RvB de principaal is van de IAF wat heeft dan de bemoeienis van het AC tot gevolg? Gaat het AC zich indringender bemoeien met de IAF en daarmee als een soort principaal optreden?

Krijgt de RvB dan weer de behoefte een nieuwe IAF in te richten die zij zelfstandig kan sturen?

Wordt de onafhankelijkheid van de IAF groter door de relatie met het AC?

Wordt haar positie als ‘one of us’ daarmee bedreigt omdat ze gezien worden als instrument van een relatieve buitenstaander?

Hoe gaat de taakafbakening tussen internal en external auditor er uit zien? Gaat de external auditor voor zijn noodzaak een mening te vormen over het MC-systeem zich verlaten op de internal audit functie? Gaat de geschiedenis zich herhalen dat de samenwerking hechter wordt en er meer gebruik wordt gemaakt van elkaars diensten zoals ten tijde van de interne certificering van de jaarrekening door de internal auditor? Is het niet waarschijnlijk dat Sarbanes Oxley er toe leidt dat de internal auditor ook meer financial audit taken gaat uitvoeren? In de praktijk kan die tendens al worden waargenomen. Wat betekent dat voor de relatie met de external auditor?

In een poll³ in november 2003 van IIA Inc gaven 907 responderende internal auditors op de vraag of er een verschuiving van internal/operational audit naar financial en compliance audit verwacht wordt of al plaats vindt, het volgende aan:

No change	271	30%
0-10%	179	20%
11-25%	124	14%
26-40%	142	16%
41% or more	191	21%

De beweging is overduidelijk. De raakpunten tussen internal en external auditor zullen alleen al om die reden groter worden, reden te meer voor een goede samenwerking.

Er zijn meer vragen dan antwoorden. De tijd zal het leren. Nu al kan worden geconstateerd dat er bewegingen gaande zijn in de beroepsverenigingen. De

³ www.theiia.org/iaa/index.cfm?act=content.print&doc_id=4495

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) heeft zich al uitgesproken in een

exposure draft: 'Proposed Statement on Standards for Attestation Engagements; Reporting on an Entity's Internal Control over Financial Reporting' (2003). Deze exposure draft volgt op de Sarbanes Oxley Act. De strekking is dat de external auditor zich zoveel mogelijk zelfstandig een oordeel moet vormen over de naleving van de bepalingen inzake de wet.

*'The practitioner should **not** [nadruk toegevoegd] rely on the results of internal auditors' procedures as the principal evidence of the operation effectiveness of controls over significant accounts, classes of transactions, and disclosures (para 51)'.*

Indien hij toch gebruik wil maken van het werk van anderen, dan dient hij:

'Re-perform tests of controls on each significant account, class of transactions, and disclosures to corroborate the results of such tests; and also Perform independent tests of controls related to each significant account, class of transactions, and disclosure (para 74)'.

Een dergelijke standaard zou nogal wat voeten in aarde hebben. De samenwerking wordt er niet door bevorderd en de taakafbakening wordt er ook niet eenvoudiger op. In het licht van de toegenomen druk op external auditors is zo'n bepaling wel goed te plaatsen.

Van december 2003 tot januari 2004 hield IIA Inc een poll⁴ over de veranderingen dankzij corporate governance op het takenpakket van de internal audit functie. Van de 1074 respondenten gaf 51% aan betrokken te zijn bij het jaareinde werk van de external auditor. De poll maakte ook duidelijk dat de respondenten verwachten dat de external auditor ook 'internal/operational' auditing aspecten in zijn werk zou gaan betrekken. De noodzaak tot een grotere mate van coördinatie zou daardoor toenemen.

6. Ter afsluiting

In deze bijdrage is de ontwikkeling van internal/operational auditing naar Management Control auditing beschreven. In de voorgaande twee decennia is er een duidelijke trend geweest waarbij internal/operational auditing de overhand kregen op financial auditing voor internal auditors. Internal/operational auditing is een containerbegrip dat verwarring veroorzaakt. Mede daarom is er voor gekozen te spreken over Management Control auditing. Deze term geeft beter weer wat het object van onderzoek is en past beter bij de ontwikkeling van een vakgebied dat wil aansluiten bij de huidige tijdgeest. De veranderde regelgeving op het terrein van corporate governance heeft ook een duidelijke impuls gegeven. Inmiddels is zowel nationaal als internationaal de behoefte aan rapportage door de ondernemingsleiding over de effectiviteit van haar risico- en beheersingssystemen, lees management control systeem, groot. In enkele gevallen zoals in de VS, heeft dat een wettelijk kader gekregen.

⁴ www.theiia.org/iaa/index.cfm?doc_id=3837

Een MC-Audit is vergelijkbaar met bedrijfskundig onderzoek en dient aan eisen van methodologisch verantwoord onderzoek te voldoen. Daartoe is in deze bijdrage een auditraamwerk geschetst en zijn die eisen weergegeven.

De veranderingen in het corporate governance landschap en de behoefte aan uitspraken door auditors over de effectiviteit van het MC-systeem, leiden tot wijzigingen in de bestaande samenwerking tussen diverse partijen. ‘Make or buy’ krijgt daardoor weer een nieuwe dimensie en enkele aanknopingspunten vanuit de theorie zijn besproken. Ook collisiongevaar verdient hernieuwde aandacht, maar wij zijn ervan overtuigd dat de geschetste aanpak dat probleem al in de kiem kan smoren. Het gebruik van het auditraamwerk en de nadruk op een goede voorbereiding en roldefinitie biedt een goede mogelijkheid dit gevaar in te perken, zonder op de stoel van het management plaats te nemen. Bovendien biedt het model de mogelijkheid de toegevoegde waarde voor het management te vergroten. Een MC-systeem is een complex geheel en een geobjectieerd standaard normatief kader ontbreekt. De normen zullen dan ook in hoge mate per audit moeten worden geobjectieerd en dat vereist maatwerk. Bij MC-Audits zal veel inspanning getroost moeten worden om hieraan invulling te geven. Auditors hebben geobjectieerde normenkaders nodig voor het beoordelen van de effectiviteit van een MC-systeem en om dit vervolgens aan geïnteresseerde partijen te kunnen communiceren.

Naast deze uitdaging staat de audit professie voor de opgave een oplossing te vinden voor het probleem van de wijze waarop de conclusie wordt verwoord en gerapporteerd. Zo lang de communicatie zich binnen het besloten verkeer afspeelt, is er geen groot probleem. Uiteraard vergt dat ook nog een adequate formulering, maar door een ‘narrative report’ is daar een antwoord op te vinden. De noodzaak is nu echter ook deze oordelen aan de buitenwereld te communiceren. Naar verwachting zal dat op de korte termijn niet meer zijn dan een zogenaamde ‘negative assurance’. Een positive assurance is alleen mogelijk wanneer grote concessies zullen worden gedaan aan de detaillering of door toenemende regelgeving. Dat laatste op het gevaar af dat het dan in een mate geschiedt, dat het ondernemingen niet meer in staat zal stellen haar inrichting in voldoende mate aan te passen aan haar specifieke, op overleving in een concurrerende markt gebaseerde, ondernemingsdoelstellingen.

Over de auteurs

Leen Paape RA RO CIA is partner bij PricewaterhouseCoopers Advisory en verantwoordelijk voor dienstverlening op het terrein van risico management en internal audit in Nederland en als lid van het Global leadership team Internal Audit Services mede verantwoordelijk voor de ontwikkeling van deze diensten wereldwijd. Daarnaast is hij Program Director van de post-academische masteropleiding Internal / Operational Auditing aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Hij is momenteel bezig met het afronden van zijn promotieonderzoek inzake de gevolgen van de invoering van corporate governance regelgeving op de rol, positie en taak van internal audit functies.

Ronald W.A. de Korte RA RE RO CIA is onderzoeker en plv. Program Director van de post-academische masteropleiding Internal / Operational Auditing en docent EDP-auditing van EURAC te Rotterdam. Hij is associate van ACS te Driebergen. Zijn onderzoek richt zich op de verandering bij het Openbaar Bestuur, meer specifiek: de transitie van de departementale auditdiensten in het kader van de invoering van het Kwaliteitsplan. Hij is verder docent en coördinator van de Operational/Management Control auditcursussen voor NIVRA-VERA en de jaarlijkse Audit Executives Course van EURAC.

Drs. Jan H.M. Otten CMC is managing partner bij ACS te Driebergen en docent aan de post-academische masteropleiding Internal / Operational Auditing van EURAC te Rotterdam. Hij doceert onderzoeksmethodologie voor operational auditing. Mede van zijn hand is het zogenaamde KAD-model dat in veel operational audits als referentiemodel wordt gebruikt. Hij is verder ondermeer docent van de Operational/Management Control auditcursussen voor NIVRA-VERA. Als management consultant heeft hij veel ervaring met de inrichting van management control systemen en de bijbehorende veranderingsprocessen in zowel overheidsorganisaties als in het bedrijfsleven.

De auteurs zijn de initiatiefnemers van www.auditing.nl

Literatuurlijst

Adams, M.B., (1994). "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, 9(8):8-12.

American Institute of Certified Public Accountants, (2003), "*Proposed Statement on Standards for Attestation Engagements; Reporting on an Entity's Internal Control over Financial Reporting*", Exposure Draft

Anthony, R.N., (1988). *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press: Boston.

Caplan, D.H. and Kirschenheiter, M., (2000). "Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services", *Contemporary Accounting Research*, 17 (3): 387-428.

Church, B.K., Schneider, A., (1991). "Managing Objectivity Despite Conflicting Duties", *Internal Auditing*, Fall, 11-17.

Commissie Corporate Governance, (1997). *Aanbevelingen inzake Corporate Governance in Nederland*.

Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (1992). *Internal Control – Integrated Framework*, Jersey City: American Institute of Certified Public Accountants.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1994). *Internal Control – Integrated Framework*, Jersey City: American Institute of Certified Public Accountants.

Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, (1992). *The Code of Best Practice*, GEE: London.

Conference Board Commission on Public Trust and Private Enterprise, (2003). *Findings and Recommendations, Part 2: Corporate Governance, Part 3: Audit and Accounting*, report made on the direction of the Conference Board and the Pew Charitable Trusts.

Dijk, van M., Gegevensanalyse bij kwalitatief organisatieonderzoek. Problemen, methoden en technieken. *Bedrijfskunde*, p. 92 – 101, 2001/1;

Driessen, A.J.G., Kerk, van der, J.W., and Molenkamp, A., (1997). *Operational Auditing: Een managementkundige benadering*, Kluwer Bedrijfsinformatie: Deventer.

Gould, S.J., *The panda's thumb*, W.W. Norton and Co, London, 1980

Harrell, A., Taylor, M., and Chewning, E., (1989). "An Examination of Management's Ability to Bias the Professional Objectivity of Internal Auditors", *Accounting Organizations and Society*, 14(3): 259-269.

Hartog, P.H., De Korte, R.W.A., (2003) Soft controls, Object van de auditor. In: 20-over Operational Auditing; bijdragen aan governance & control, VERA/EURAC

Hartog, P.A., Molenkamp, A. en Otten, J.H.M., Kwaliteit van Administratieve Dienstverlening, Kluwer, 1992

IIA Nederland,(1999). “*De internal auditor en zijn rol ten aanzien van interne beheersing en verantwoording*”, Amsterdam

IIA Nederland (2001), “*Verhoudingen in het land van audit*”, Amsterdam

IIA Nederland (2002), “*De inrichting van de Internal Audit Functie in Nederland anno 2000*”, Amsterdam

Jensen, M.C., and Meckling, W.H., (1976). “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure”, *Journal of Financial Economics*, 3(4): 305-360.

Kocks, H.C., (1997). *General principles of auditing*, Reader, Erasmus University Rotterdam.

Korte, R.W.A. de, en Otten, J.H.M., Operational auditing: van ‘containerbegrip’ naar een methodologisch ondersteunende auditvorm. In: *Moderne bedrijfsvoering bij de overheid*, Sdu Uitgevers, 2003

Korte, R.W.A. de, Paape, L., and Verhoog, W.(eds.), (2003). *Twintig over...Internal/Operational Auditing: bijdragen aan governance & control*, Deel 12 in de VERA reeks, Eurac BV.

Lieshout, M.P. van, (1994). Internal audit in The Netherlands: between financial and operational””, *De Accountant*, 101(2): 87-90

Lowe, D.J., Geiger, M.A., Pany, K., (2000). “*The effects of Internal Audit outsourcing on perceived auditor independence*”; *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2)

Miles, M.B., Huberman, A.M., (1994). *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook*, Sage Publications: London.

NYSE Corporate Accountability and Listing Standards Committee (2002). *Corporate Governance Rule Proposals*, submitted to the SEC on August 16, 2002.

Otten, J.H.M. e.a., Auditmethodologie, metatool voor klantgericht auditen, *Auditmagazine*, december 2002

Otten, J.H.M., Hartog, P. en Babeliowsky, A., Designing an effective operational audit. In: *Internal/Operational auditing: bijdragen aan governance & control*, NivRA/VERA, 2003.

Paape, L., (1992). "Operational Auditing: een managementtechniek!", *Maandblad Accountancy en Bedrijfseconomie*, pp 483- 488

Paape, L., (1999). "O.A. -> MCSA, De toekomst van Operational Auditing", VERA bundel 'Hoe goed is zijn woord op zijn tijd', Amsterdam, 293-304

Paape, L., De Korte, R.W.A., (1999). Van Operational naar Management Control Auditing? De Accountant 1999

Paape, L., (2002). *Enterprise-wide risk management; de rol van de auditor*, in: Control & Assurance, eds. Dassen, R.J.M., Majoor, S.J., Wallage, Ph., Reed Business Information, 's-Gravenhage.

Paape, L., Scheffe, J., Snoep, P., (2003). "The Relationship between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU – a Survey"; *International Journal of Auditing*, 7(3), 247-262

Pratt, J.W., and Zeckhauser, R.J., (1985). *Principals and Agents: The Structure of Business*, Harvard Business School Press: Boston, MA.

Rotch, W., (1993). "Management Control Systems: One view of Components and Their Interdependence", *British Journal of Management*, 4 (3):191-203.

Sawyer, L.B., Dittenhofer, M.A., and Scheiner, J.H., (1996). *Sawyer's Internal Auditing: the Practice of Modern Internal Auditing*, 4th ed., The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Fl.

Simons, R., (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press: Boston.

Verschuren, P., and Doorewaard, H., (2001). *Het ontwerpen van een onderzoek*, LEMMA: Utrecht.

Watts, R.L., and Zimmerman, J.L. (1983). "Agency problems, auditing, and the theory of the firm: some evidence", *Journal of Law & Economics*, 26: 613-633.

Widner, S.K., and Selto, F.H., (1999). "Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why do Firms Outsource Internal Auditing Activities?", *Journal of Management Accounting Research*, 11: 45-73.

Williamson, O.A., (1975). *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press: New York.

Williamson, O.A., (1986). *Economic Organization*, New York University Press: New York.

Yin, R.K., (1994). *Case Study Research; Design and Methods*, Sage Publications: London.