

Operational auditing: managementtechniek of interne-controlemethodiek?

Een spanningsveld

Drs. A.J.G. Driessen en A. Molenkamp

1 Inleiding

De behoefte aan het invoeren van een operational audit-functie in organisaties neemt toe. Met name in organisaties waar de principes van integraal management ingang hebben gevonden, wordt van operational auditing verwacht dat de inrichting en de werking van de bedrijfsvoering worden getoetst aan de daartoe gestelde kaders. Operational auditing manifesteert zich dan als een noodzakelijk beheersingsinstrument voor het management. Daarmee doet zich tevens de noodzaak voor om operational auditing als een afzonderlijke discipline te gaan beschouwen met eigen opvattingen, benaderingswijzen en deskundigheden.

Echter, een misverstand dreigt. De meeste operational audit-afdelingen vervullen momenteel niet de taken waar het integrale management behoefte aan heeft. De operational audit-functie is in het merendeel van die organisaties namelijk controle-rend van aard. Operational auditing wordt daarbij gezien als een verlengstuk van de financiële controle en richt zich dan veelal op de administratieve organisatie van de financiële informatievoorziening. Dit ter verhoging van de betrouwbaarheid van het gegevensverwerkende proces. De operational audit-functie werkt hierbij traditioneel, dat wil zeggen vanuit knelpunten zoals die bijvoorbeeld in de management letters van de externe accountant worden vermeld.

Een misvatting waardoor een verwarrende situatie is ontstaan: een discrepantie aldus ten aanzien van de primaire functie van operational auditing.

Mede als gevolg van deze discrepantie is er geen 'body of knowledge' over de uitgangspunten en de theoretische grondslagen van deze tot een onafhankelijk vakgebied uitgroeïende organisatiekundige discipline. Wij zijn van oordeel dat dit wel zou moeten gebeuren; dat er expliciete keuzes moeten worden gemaakt over de functie van operational auditing. Daarbij staat de vraag centraal of operational auditing een interne controlemethodiek is die aansluit op de financial audit-functie dan wel een beheersingsinstrument is ten behoeve van het management.

Deze ontwikkeling betekent dat organisaties nu veelal voor de opgave staan om, ingevolge de verandering in het denken over de functie van operational auditing keuzes te overwegen en vast te stellen of interne controle dan wel beheersing de doelstelling van operational auditing is. Indien men de functie wil wijzigen, zal moeten worden beoordeeld of men in staat is de scope, de structuur en het proces van de functie aan te passen. Het is daarbij de vraag of de huidige, traditioneel werkende operational audit-afdelingen, gegeven de door ons in dit artikel geschetste ontwikkelingslijnen, een dergelijke transformatie willen en aankunnen.

Hierna wordt allereerst aangegeven hoe de operational audit-functie zich in Nederland binnen de

Drs. A.J.G. Driessen en A. Molenkamp zijn respectievelijk als adviseur en partner verbonden aan KPMG Klynveld Management Consultants te Utrecht. Zij zijn in de advies- en opleidingsfeer intensief betrokken bij het ontwikkelen en doen realiseren van de operational audit-functie in organisaties.

nieuwe opvattingen over het sturen en beheersen van organisaties zou kunnen ontwikkelen. De trends daarbij in ogenschouw nemend, betekent dit dat operational auditing als een onafhankelijk vakgebied moet worden beschouwd (paragraaf 2). Vervolgens wordt in paragraaf 3 een overzicht gegeven van de traditionele wijze waarop momenteel deze functie is gestoeld. Daarna wordt ingegaan op de achtergronden en de gevolgen van het ontstaan van operationeel auditing-afdelingen naar het 'interne controle-model' (paragraaf 4). Ten slotte wordt in paragraaf 5 aangegeven in welke impasse de ontwikkeling van deze functie nu is geraakt en of er oplossingsperspectieven voorhanden zijn.

2 Operational auditing als managementtechniek

Zowel in profit- als in non profit-organisaties valt een streven waar te nemen naar meer flexibele, meer marktgerichte organisatievormen zodat op uitdagingen en bedreigingen vanuit de omgeving snel en doelgericht kan worden gereageerd. Bij dit streven naar een betere bedrijfsvoering manifesteren zich bepaalde ontwikkelingen op het gebied van de organisatiekunde. Wij doelen daarbij op:

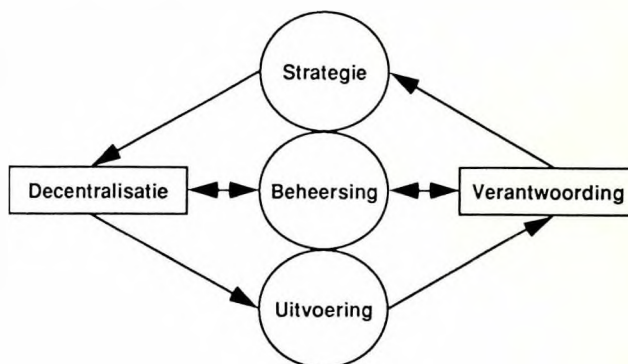
- Het meer procesmatig benaderen van organisaties.
- Het decentraliseren van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden.

Het gevolg van deze ontwikkelingen is veelal dat het management van organisatie-eenheden verantwoordelijk wordt gesteld voor een afgerond proces in plaats van voor een bewerking-fase van een produkt. Het management kan voor één of meer aspecten van de bedrijfsvoering verantwoordelijk worden gesteld. Het is echter ook mogelijk dat als uitgangspunt voor de beheersing van de organisatie ervoor wordt gekozen het management verantwoordelijk te stellen voor alle beheersingsaspecten. In dat geval spreken we van integraal management.

Bij een decentraal besturingsconcept kiest men in het algemeen voor een min of meer strakke besturingsvorm ten aanzien van een beperkt aantal aspecten van beheersing (tight control) met daarbinnen een grote autonomie voor de organisatie-segmenten (loose control). Produktspecificaties of afspraken om-

trent het gewenste resultaat worden veelal 'contractueel' vastgelegd, waarbij de inrichting van het omzettingsproces tot de verantwoordelijkheid van het decentrale management behoort. De topleiding wil bij een dergelijk contract niet in detail worden geïnformeerd over de processen in deze segmenten. Decentraliseren houdt echter wel in dat verantwoordingsinformatie over die zaken waarover afspraken lopen, zoals produkten en processen, 'naar boven' moet komen om te kunnen constateren of de decentrale activiteiten overeenkomstig de centrale richtlijnen (strategie) worden uitgevoerd. Bij afwijkingen moeten eventuele bijsturingsacties worden ondernomen (beheersing). Decentralisatie, beheersing en verantwoording zijn nauw aan elkaar gerelateerd (zie figuur 1).

Figuur 1: Decentralisatie, beheersing en verantwoording



Naast het streven naar flexibiliteit om aan concurrentiekracht te winnen, wordt bij veel bedrijven ook gezocht naar mogelijkheden om de kosten te drukken. Vaak wordt de reductie in kosten gevonden door het meer doeltreffend en doelmatig inrichten van processen en structuren.

Het decentraliseren van operationele taken heeft vaak gevolgen voor de mate waarin de strategische top behoefte heeft aan ondersteuning van stafdiensten. De staven fungeerden voorheen als het 'geweten' van het management en als beheersingsmechanisme op de verschillende niveaus binnen de organisatie. Als gevolg van de nieuwe integrale verantwoordelijkheid worden staven of volledig in de lijn opgenomen dan wel ten dele, waarbij in het laat-

ste geval de centrale staf in kleinere omvang blijft bestaan (zie Hartog e.a., 1992).

Het in de lijn opnemen van de staforganen heeft als consequentie dat een min of meer impliciet beheersingsmechanisme verloren gaat. Mede daardoor ontstaat op het infrastructuurbepalende niveau de behoefte om – door een second opinion-functie – frequent op de hoogte te worden gehouden van de kwaliteit van het functioneren van de organisatie in relatie tot de gestelde doelen en de geformuleerde normen en kaders.

Essentieel bij decentralisatie is immers dat de topleiding kan beoordelen hoe enerzijds degenen die de strategie ontwikkelen en nader uitwerken (planningfase) en anderzijds degenen die de uitvoering voor hun rekening nemen (control fase) hun taken hebben georganiseerd en op welke wijze deze feitelijk worden uitgevoerd. Met een in de organisatie geïnstitutionaliseerde second opinion-functie kan in deze behoefte worden voorzien en is de management-cyclus weer gesloten. De operational audit-functie kan in onze opvatting deze rol zeer wel vervullen. Door regelmatig een organisatiesegment, een thema dan wel een proces 'tegen het licht te houden', kan de inrichting en feitelijke werking worden getoetst aan de geformuleerde eenheid aan opvattingen (second opinion). De kwaliteit van de organisatie wordt hierdoor vergroot; immers de beheersbaarheid van de organisatie – in termen van het kunnen vergelijken van normen met de realiteit en zonodig het plegen van ingrepen – wordt geoptimaliseerd.

Gezien het hiervoor geschetste beheersingskader gaat onze voorkeur uit naar de volgende, brede definitie van operational auditing. *Operational audit is een periodieke, onafhankelijke doorlichting van een organisatie-eenheid of een proces waarbij aan de hand van een aantal relevante indicatoren systematisch een oordeel kan worden gegeven over een breed scala van aspecten van de bedrijfsvoering. Hierdoor kan op discontinue wijze met behulp van normen de opzet, het bestaan en de werking van de interne organisatie worden getoetst aan de geformuleerde doelstellingen.*

Als gevolg van die toetsing wordt bevorderd dat de interne organisatie en met name het daarin opge-

nomen beheersingssysteem ('business controls') doeltreffend en doelmatig kan functioneren.

Uit deze definitie wordt duidelijk dat deze invalshoek van operational audit een andere is dan de benadering die een Interne Accountantsdienst (IAD) in het algemeen hanteert (zie paragraaf 3). In onze opvatting tendert operational audit er meer en meer naar om managerial gericht te zijn; operational auditing als second opinion-functie ten behoeve van het voor de bedrijfsvoering verantwoordelijke management.

In deze visie op operational audit zal het verantwoordelijke integrale management, in afstemming met de topleiding, expliciet moeten aangeven welke processen of thema's, die van cruciaal belang worden geacht voor de kwaliteit van de beheersing van de procesvoering, de aandacht van de operational auditors behoeven. Een operational auditor geeft vervolgens een oordeel over de kwaliteit van de bedrijfsvoering in termen van doeltreffendheid en doelmatigheid. Aldus wordt onderzocht of er voldoende maatregelen zijn genomen om het transformatieproces beheersbaar te laten verlopen, dat wil zeggen volgens de kaders die door het hogere management zijn gesteld.

Door het invoeren van de operational audit-functie wordt tegemoet gekomen aan de behoefte van het management om frequent op de hoogte te worden gehouden van de kwaliteit van het functioneren van de organisatie in relatie tot de daartoe gestelde doelen en kaders. Zo geformuleerd lijkt het fenomeen operational auditing zich momenteel te ontwikkelen tot een zelfstandige organisatiekundige discipline. In dat kader dient operational auditing dan ook te worden beschouwd als een onafhankelijk vakgebied met de daarbij behorende voorwaarden ten aanzien van denkwijze, werkwijze en werkvormen.

3 Operational auditing als interne-controlemethodiek: stand van zaken

Zoals hiervoor aangegeven, kan operational auditing fungeren als second opinion-functie voor het management in een gedecentraliseerde organisatie. Deze situatie wordt echter in de praktijk nog zeer beperkt aangetroffen. De operational audit-functie wordt in Nederland namelijk overwegend uitge-

voerd door accountants, die organisatorisch zijn ondergebracht bij de op de financial audit gerichte, interne accountantsdienst (IAD).¹ Het gevolg hiervan is dat de operational audits veelal zijn gericht op de betrouwbaarheid van de (financiële) informatievoorziening.

In Nederland mag een interne accountant een verklaring afgeven bij de interne jaarrekening. De externe accountant steunt bij zijn controle op de jaarrekening op de onderzoeken van de interne accountantsdienst. Dit heeft ertoe geleid dat de taak van de interne accountant sterk gericht is op de financial audit.

Dit verklaart tevens waarom de operational audit vaak wordt beschouwd als een bijzondere vorm van interne accountantscontrole. In de praktijk worden, wanneer de financial auditing-functie niet is overgedragen, de volgende twee situaties aangetroffen:

- 1 Operational auditing is een exclusieve functie van de interne accountantsdienst en wordt beschouwd als een (incidentele) aanvulling op de financial audit. Van de accountant wordt geen extra deskundigheid vereist ten aanzien van de uit te voeren operational audits.
- 2 Financial en operational audit zijn gelijkwaardig en complementair: tezamen worden ze beschouwd als een totale, internal audit en zijn zodanig ingericht dat vruchtbaar van elkaars bevindingen gebruik kan worden gemaakt.² De audits worden door de IAD uitgevoerd. Indien noodzakelijk wordt gebruik gemaakt van andere specialisten.

Het gevolg van beide uitgangspunten is, dat de scope van operational auditing zich in beide situaties beperkt tot vooral financiële aspecten. De operational audit richt zich daarbij in principe op de inrichting en werking van de financiële processen en hanteert als invalshoek een juiste en volledige verantwoording van middelen. De operational auditor voert bijzondere onderzoeken uit die zich vaak richten op de inrichting en werking van de financiële en bedrijfs-economische aspecten van de bedrijfsvoering en stelt de betrouwbaarheid van de informatievoorziening vast. De operational auditor fungeert daarbij als voorpost van de financial auditor. De financial au-

ditor kan bij zijn controlewerkzaamheden steunen op het voorwerk van de operational auditor.

4 Waarom komt operational auditing als beheersingsinstrument moeilijk van de grond?

In deze paragraaf wordt getracht een antwoord te vinden op de vraag hoe de discrepantie is ontstaan tussen enerzijds de operational auditing-functie als beheersingsinstrument, gericht op de kwaliteit van het functioneren van de organisatie (paragraaf 2) en anderzijds de aan de financial audit gerelateerde operational audit-functie, gericht op de betrouwbaarheid van de (financiële) informatievoorziening (paragraaf 3).

4.1 Geschiedenis van operational auditing

In de eerste decennia van deze eeuw was de leiding van een onderneming slechts aan aandeelhouders verantwoordig over het gevoerde beleid. Derden, zoals de overheid en maatschappelijke belangengroeperingen, waren geen 'partij' voor de ondernemer. Evenmin bestonden er in die periode dwingende regels met betrekking tot vorm en inhoud van de jaarstukken. Op deze wijze was het op eenvoudige wijze mogelijk te 'manipuleren' met de financiële gegevens.

Limperg was in Nederland de eerste die constateerde dat de jaarrekening door een deskundige – de voorganger van de registeraccountant – diende te worden gecertificeerd om als organisatie geloofwaardig te kunnen zijn bij het (financieel) rapporteren over de behaalde resultaten.

In Nederland wordt de accountantsfunctie in zeer belangrijke mate uitgevoerd door Interne Accountantsdiensten. De doelstellingen van deze Interne Accountantsdiensten (IAD's) zijn doorgaans nauw verbonden met hetgeen moet worden gedaan ter verkrijging van het oordeel omtrent de betrouwbaarheid van de (externe) jaarrekening.

Nederland neemt op het gebied van de interne accountancy een uitzonderingspositie in. Met name in de Angelsaksische landen fungeert er geen attesterende interne accountant.³ Het is de externe accountant in die landen ook niet toegestaan bij de controle van de jaarrekening te steunen op onderzoeken van interne accountants. Een interne ac-

countant (internal auditor) heeft aldaar echter wel een belangrijke functie in het vormgeven en beheersen van de organisatie. Internal audits worden in de Angelsaksische landen dus niet uitgevoerd door een certificerende interne accountant; een situatie die in Nederland wel bestaat. Het Institute of Internal Auditors definieert internal audit als 'an independent appraisal activity established within an organization as a service to the organization. It is a control which functions by examining and evaluating the adequacy and effectiveness of other controls.' Binnen deze definitie van internal auditing wordt niet gesproken over financial audit of operational audit. De financial audit wordt vanzelfsprekend door externe accountants vervuld. Internal audit is een intern beheersingsinstrument dat in Nederland vergelijkbaar is met onze visie op het fenomeen operational auditing als beheersingsinstrument.

ren van de internal audit-functie vanuit de Angelsaksische naar de Nederlandse situatie voorzichtig te werk dient te gaan. In de praktijk zien we namelijk dat in Nederland het predikaat internal audit zowel staat voor het onderzoek naar de betrouwbaarheid van de informatievoorziening waarbij de financial audit-functie is afgestoten ('interne controle') als voor de audit als beheersingsinstrument voor het management ('operational auditing').

De basis voor de huidige complexe situatie werd begin jaren tachtig gelegd. Toen manifesteerde zich bij een aantal organisaties met een IAD een nieuwe ontwikkeling. Dit betrof de gehele of gedeeltelijke uitbesteding van de financial audit aan 'public' accountants. Nieuwe technologische ontwikkelingen en als gevolg daarvan gewijzigde inzichten in de controle-aanpak hebben ertoe geleid dat externe accountantsmaatschappen veel hebben geïnvesteerd in het ontwikkelen van geavanceerde en doel-

Uit het voorgaande blijkt dat men bij het transpone-

Figuur 2: De verschijningsvormen (A t/m D) van operational auditing in relatie tot het oorspronkelijke internal audit-begrip

Naam afdeling	Internal audit		Interne accountantsdienst	
Financial audit-functie	Afwezig		Aanwezig	
Relatie operational vs. financial audit	-	-	Comple-mentair	Incidenteel
Hoofd functie operational auditing	Beheersing; second opinion gericht op kwaliteit van functioneren van organisatie	Controle financiële informatievoorziening, in aansluiting op controle externe accountant	Controle op kwaliteit financiële informatievoorziening	Beoordeling administratieve organisatie, aansluitend op interne financial audit-functie
Vorm internal audit-functie (USA)	Overeen-komstig	Interpretatie-divergentie	Interpretatie-divergentie	-
Beschreven in	H2 en H4.1	H4.1	H.3 (ad 2)	H.3 (ad 1)
Model	A	B	C	D

treffende controle-opvattingen. De IAD's zijn om een aantal redenen niet aan dergelijk onderzoek en vergelijkbare ontwikkelingen toegekomen. Dat was de aanleiding dat bestuurders van organisaties besloten de financial audit aan derden over te dragen, waarbij de IAD een nieuwe taak kreeg. Vaak werden deze diensten, analoog aan de Angelsaksische situatie, ingericht als internal audit-afdelingen. De activiteiten die men vervolgens is gaan uitvoeren liggen echter in het verlengde van de (externe) financial audit en behelzen veelal het controleren van de beheersingsmaatregelen in de organisatie op het gebied van de financiële informatievoorziening. De betrouwbaarheid van de gegevensverwerking staat hoog in het vaandel en er vindt expliciete afstemming plaats met de externe accountant over het controleprogramma. De meer op de beheersing van de organisatie gerichte operational audit komt niet tot ontwikkeling of wordt niet beoogd. Daarmee zijn we op het punt gekomen waar de genoemde discrepantie zijn oorsprong vindt.

In figuur 2 zijn vier verschijningsvormen van operational auditing weergegeven, waarbij ook de relatie is gelegd naar het oorspronkelijke, Angelsaksische internal audit-begrip.

Meer en meer wordt zichtbaar dat naast de accountancy-discipline ook andere disciplines het fenomeen operational audit 'claimen'. Met name geldt dat voor de bedrijfseconomische en organisatie- en veranderkundige discipline – vanouds met doorlichting bezig – die zich opwerpen om de functie van operational auditing te gaan uitvoeren. Hierbij dient echter voorop te staan dat de operational audit-functie een expliciete functie vervult in de reguliere organisatorische besluitvormingscyclus. Dat betekent dat de positie in de organisatiestructuur duidelijk moet worden gemaakt. Qua aanpak is de functie slechts toetsend: aan de hand van vooraf geformuleerde criteria, ratio's en normen zal de daadwerkelijke uitvoering van de processen worden beoordeeld. Operational auditors vormen zich aldus een oordeel over de feitelijke inrichting, het daadwerkelijk functioneren van de procesvoering, afgezet tegen de kaders die daarvoor zijn gecreëerd. Ook de kwaliteitszorgfunctie houdt zich bezig met de zorg voor een adequate uitvoering. Zij het dat deze functie in de feitelijke bedrijfsvoeringsprocessen is in-

gebed als processtap in het meet- en regelsysteem. Operational auditing daarentegen bevindt zich op een hoger aggregatieniveau. Het vervult daarbij eveneens een functie in het meet- en regelsysteem, evenwel nu gericht op de overall regelgeving. In termen van de systeemleer beoordeelt de operational auditor de adequate invulling van de aspectsystemen in de organisatie.

4.2 Gevolgen voor het management

Zoals in het voorgaande is aangegeven, is de operational audit-functie bij een IAD of internal audit-afdeling veelal gericht op de betrouwbaarheid van de informatievoorziening (B en C in figuur 2) terwijl een zelfstandige operational audit-functie in een gedecentraliseerde organisatie zich in principe dient te richten op de kwaliteit van het functioneren van de organisatie in relatie tot de gestelde doelen (A in figuur 2).

In de praktijk zien we dan ook vaak dat in gedecentraliseerde organisaties een op beheersing gerichte operational audit-functie niet van de grond komt, zolang deze functie niet als afzonderlijke organisatorische entiteit wordt onderkend en wordt losgekoppeld van de financial audit-functie. De volgende symptomen wijzen daarop:

- De integrale manager, die behoefte heeft aan ondersteuning door een second opinion, herkent die support niet vanuit de op financiële leest geschoeide en op de informatievoorziening gerichte operational audit-rapporten. Met andere woorden, de internal auditors richten zich nog op *controle* en niet of nauwelijks op *control*.
- Het audit committee maakt geen expliciet onderscheid tussen de twee functies en behandelt de rapporten van de operational auditors als rapportages en management letters van de (externe) accountant.
- Aspecten van besturing en beheersing worden in de operational audit-rapporten nauwelijks behandeld.
- Er blijft een hang naar het gebruik van financial audit-instrumenten bij de analyse van de bedrijfsvoeringsprocessen.
- Het plannen van de activiteiten van de operational audit-afdeling geschiedt mede in afstemming met de externe accountant, terwijl feitelijk

het verantwoordelijke management de prioriteiten zou moeten stellen.

- Het controle-imago van de internal audit-afdeling of interne accountantsdienst weerhoudt het management ervan operational auditors te betrekken in de beheersingsproblematiek van de organisatie.

Nu meer en meer de betrouwbaarheid van de procesvoering gewaarborgd is door het inbouwen van maatregelen van interne controle in de geautomatiseerde systemen en daarbij de administratieve organisatie in veel ondernemingen in kaart is gebracht, wordt de toegevoegde waarde van de internal auditor op het betrouwbaarheidsaspect door het management in twijfel getrokken. De integrale manager stelt meer prijs op inzicht in de performance van zijn organisatie dan dat hij behoefte heeft

aan gedetailleerde rapportages over de betrouwbaarheid van de financiële informatievoorziening. De consequentie van het voorgaande is dat organisaties waar de operational audit-functie op de betrouwbaarheid is gericht, daarbij al dan niet deel uitmakend van de interne accountantsdienst, zich dienen te herbezinnen op hun functie. Gesteld kan worden dat de slagingskans van operational auditing als beheersingsfenomeen ten behoeve van het integrale management toeneemt, wanneer deze functie afzonderlijk wordt ingericht en gepositioneerd. Het management heeft zich daarbij dan expliciet uitgesproken over de noodzaak tot het installeren van een dergelijke functie in de organisatie.

We constateren aldus een toenemende vraag naar een second opinion-functie bij integraal management. Wij zijn van oordeel dat deze functie in prin-

Figuur 3: Het spanningsveld bij de verschillende visies op de functie van operational auditing

Scope, Structuur en Proces	Operational audit als beheersingsinstrument	Operational audit als verlengstuk van de financial audit
Scope: Reikwijdte van het onderzoek	- Business controls	- Interne controle
Structuur: Positionering: - Hiërarchisch - Operationeel Kennis (-gebied)	- Onder het infrastructuur bepalende management (gelaagde operational audit-structuur) - Management van onderzochte afdeling c.q. proces en thema - Multidisciplinair	- Onder hoogste strategische leiding - Audit Committee - Accountancy, AO/IC
Proces: Onderzoeks-methodologie Planvorming	- Beheersen en besturen van organisaties - Risico-analyse, alsmede verzoeken van het management	- Inrichtings- en controleleer (accountancy) - Controleprogramma's; opmerkingen uit financial audit-rapportages en management letters

cipe niet door de bestaande operational audit-functies ad B en C (van figuur 2) zijn te vervullen. In paragraaf 5 zullen we op deze impasse ingaan.

5 Hoe de impasse te doorbreken?

In deze laatste paragraaf wordt aangegeven hoe de in paragraaf 4 beschreven impasse kan worden doorbroken. Een impasse die is ontstaan door een oorspronkelijke discrepantie in het denken over operational auditing. We benadrukken hierbij nogmaals dat in veel gevallen de operational audit-functie blijvend kan fungeren als ondersteuning voor de financial audit (zie paragraaf 3). Dat geldt in het bijzonder als het management in een organisatie kan steunen op diverse staven en er dus geen sprake is van integraal management.

Ook financiële instellingen zijn in hoge mate afhankelijk van een operational audit-functie als interne controlemethodiek. Immers in deze organisaties geldt dat de operational audit-functie in het bijzonder is gericht op het betrouwbaarheidsaspect van de financiële informatieverzorging ter waarborging van een adequate externe verantwoording over de uitvoering van het beleid. De behoefte aan een verbijzonderde operational auditing, die zich bij de uitvoering richt op de kwaliteit van het functioneren, blijkt dan geringer te zijn.

In genoemde situaties gaat onze voorkeur overigens wel uit naar een naamgeving waaruit het interne controle-aspect meer expliciet blijkt, zoals in 'Verbijzonderde Interne Controle' of 'Bedrijfscontrole'.

5.1 Het spanningsveld in kaart gebracht

In figuur 3 wordt voor een aantal elementen aangegeven waar het spanningsveld tussen de twee visies op operational auditing zich manifesteert.⁴

Toelichting op figuur 3:

In kolom 1 staat een aantal onderwerpen vermeld aan de hand waarvan duidelijk kan worden gemaakt hoe de operational audit zich manifesteert in de organisatie. In de tweede kolom is aangegeven op welke wijze onderwerpen zich laten uitwerken wanneer operational auditing als onafhankelijke functie in de organisatie is geïnstitutionaliseerd; wanneer dus in de organisatie het besturingsprinci-

pe van integraal management is geïmplementeerd (paragraaf 2). Operational auditing richt zich dan op de kwaliteit van het functioneren van de organisatie in relatie tot de gestelde ondernemingsdoelstellingen. De derde kolom geeft weer hoe de operational audit-functie uitwerkt in een organisatie, wanneer de functie nauw samenhangt met de interne of externe financial audit (paragraaf 3). De operational audit is dan vooral gericht op de betrouwbaarheid van de financiële verslaglegging.

De discrepantie tussen operational auditing gericht op de beheersing en operational auditing als verlengstuk van de financial auditing, kan worden ervaren door drie partijen, te weten het integrale management, de externe accountant en de IAD of de Internal Audit afdeling.

Voor het integrale management moet zichtbaar worden gemaakt dat de operational audit duidelijk een andere functie vervult dan de financial audit. Dit is dus met name van belang in die gevallen, waarin operational auditing wordt gezien als een beheersingsinstrument voor het integrale management. Deze duidelijkheid wordt in de praktijk niet of nauwelijks verkregen wanneer operational en financial auditing als één controlediscipline zijn samengevoegd.

De externe accountant dient zich te realiseren dat een op de beheersing van de organisatie gerichte operational audit-functie zich op de interne organisatie zal concentreren. De externe accountant kan bij de uitvoering van zijn onderzoek minder steunen op de operational audit-functie.

De IAD zal zich bewust moeten zijn van de verschillende visies in het beheersen van de organisatie en de implicaties die dat heeft voor de operational audit-functie. Er zullen keuzes moeten worden gemaakt bij het bepalen van de doelstelling van de operational audit-functie en het juist implementeren ervan in de organisatie. Het innemen van een duidelijk standpunt in deze kwestie is noodzakelijk.

De externe adviseur kan in een aantal situaties bij de inrichting van de functie en de uitvoering van operational audits zijn diensten bewijzen. Voor het verkrijgen van voldoende legitimiteit en het nodige draagvlak zal een externe adviseur met de topleiding de condities kunnen creëren die nodig zijn om in de

heersende managementcultuur zodanige veranderingen aan te brengen dat het institutionaliseren van een operational audit-functie mogelijk wordt.

Om succesvol operational audits uit te kunnen voeren is het noodzakelijk dat in een betrekkelijk korte tijdperiode voldoende inzicht, kennis en vaardigheden worden ontwikkeld. De externe adviseur kan dan betrokken zijn bij het ontwikkelen van een trainings- en vormingsprogramma en/of anderzijds worden ingezet om bij de uitvoering van audits de nodige ondersteuning te geven.

5.2 Organisatorische verschijningsvormen

De vraag dient zich nu aan hoe in een organisatie, waar de principes van integraal management hun intrede hebben gedaan, een zodanige operational audit-functie kan worden ingericht, dat het integrale management optimaal wordt ondersteund. De volgende alternatieven worden besproken:

- Operational audit maakt (naast financial audit) reeds deel uit van de IAD, dan wel er is een op de betrouwbaarheid van de informatievoorziening gerichte Internal Audit-afdeling.
- Er is nog geen operational audit-functie. De volgende oplossingen zijn dan mogelijk:
 - installeren van een verbijzonderde operational audit-afdeling;
 - onderbrengen van de nieuwe functie bij de IAD;
 - uitvoeren van operational audits op projectbasis.

5.2.1 Operational audit is onderdeel van de IAD

Het laten uitvoeren van op de beheersing gerichte operational audits door de IAD heeft vaak tot gevolg dat deze operational audit-taak toch op het tweede plan komt. De afstemming met de externe accountant ten aanzien van de financial audit blijft een zware stempel drukken op de werkzaamheden van de interne accountants. In de praktijk worden in de 'stille' periode operational audits uitgevoerd; deze blijven zich veelal richten op de inrichting en werking van de administratieve organisatie in aansluiting op de financial audit-functie. Het omvormen van een dergelijke (interne controle-) operational audit-functie naar een audit als managerial beheersingsinstrument stuit nogal op moeilijkheden. De transformatie van de

IAD dient zich namelijk tenminste te voltrekken op alle in figuur 3 genoemde vlakken. Daarbij dient zich niet alleen een verandering te voltrekken in de opvattingen van het management maar tevens in de kennis, vaardigheden en houding van de auditors van de IAD. Operational auditing vereist immers een ander imago, een adviserende rol, een ondersteunend gedrag en organisatiekundige kennis van auditors.

De vraag is dus ten eerste of het verstandig is om de bestaande IAD te transformeren naar een op de beheersing gerichte operational audit-afdeling. In paragraaf 5.3 gaan we hierop verder in.

5.2.2 Er bestaat nog geen operational audit-functie

– Installeren van een verbijzonderde operational audit-afdeling

Het integrale management geeft expliciet aan dat men behoefte heeft aan operational audit als second opinion. De functie wordt (h)erkend als noodzakelijk voor de ondersteuning bij het inrichten van de organisatie. In dit geval is het gewenst een afzonderlijke afdeling op operational audit-gebied, zoals genoemd in paragraaf 2, in te richten.

– Onderbrengen van de nieuwe functie bij de IAD

Het lijkt – gezien het voorgaande betoog – niet raadzaam de operational audit-functie aan de IAD toe te voegen. Onze voorkeur gaat uit naar het inrichten van een zelfstandige operational audit-afdeling, die geen historische banden heeft met een IAD. Recruitering ten behoeve van de operational audit-afdeling kan dan bijvoorbeeld geschieden vanuit de af te slanken Organisatie & Informatie staven, alsmede vanuit de 'oude' IAD. Het voordeel hiervan is, dat misverstanden in de beeldvorming worden voorkomen. Bovendien wordt ervoor gewaakt dat bij capaciteitsproblemen en het stellen van prioriteiten een afweging moet worden gemaakt tussen de interne controletaken en de operational audit-taken.

– Uitvoeren van operational audits op projectbasis

Als tussenoplossing kiest men in de praktijk wel eens voor 'de weg met de minste weerstand': het opstarten van operational audit-projecten, waarbij het merendeel van de auditors op tijdelijke basis wordt

ingezet. Het idee hierachter is om vanuit de projectaanpak uiteindelijk te kunnen doorgroeien naar een volwaardige operational audit-afdeling.

Het nadeel van dit alternatief is dat met het oprichten van een projectgroep de noodzakelijke, definitieve keuzes onnodig worden uitgesteld, waardoor afstel dreigt.

5.3 Het transformeren van interne controle-afdeling naar operational audit-groep

Zo de op de beheersing gerichte operational audit-functie moet worden ingevoerd, terwijl de traditionele operational audit-functie reeds binnen de IAD wordt uitgeoefend, dan is een gewenste omzetting bijzonder drastisch en dus moeilijk. Immers, kunnen de controleurs hun attitude zodanig aanpassen dat ze als adviseur kunnen functioneren? Hoe zal de intensieve samenwerking verlopen met de andere, voor operational auditing noodzakelijke disciplines? Kunnen de medewerkers zich andere methoden en technieken eigen maken? Is men in staat te rapporteren aan het management over die zaken waarvan het management behoefte heeft? Mist men niet de 'hands on'-ervaring die nodig is om voldoende geloofwaardig bij het management over te komen?

In de praktijk zien we dat een dergelijke transformatie binnen de IAD ook niet mogelijk is door de permanente druk op de voortgang van de financial audit-werkzaamheden, alsmede het moeten uitvoeren van investigations en bijzondere onderzoeken. Ook de tendens tot het doen afslanken van staven verhindert dat binnen interne accountantsdiensten de fo-

cus zeer nadrukkelijk wordt gericht op de ontwikkeling van de operational audit-functie.

Op basis van onze ervaringen vragen wij ons dan ook af of daarmee niet voldoende argumenten aanwezig zijn om naast de interne accountantsdienst een (ver)zelfstandig(d)e operational audit-afdeling in te stellen, waarbij de IAD zich blijft richten op de beoordeling van de financiële informatievoorziening in aansluiting op de interne of externe financial audit. Deze afzonderlijke functie van de IAD kan dan als verbijzonderde interne controle of bedrijfscontrole worden aangemerkt. De zelfstandige operational audit-afdeling wordt dan in de gelegenheid gesteld de beoogde second opinion-functie in de organisatie te gaan vervullen.

Literatuur

- Breedveld-Krans, S., Het functioneren van interne accountantsdiensten bij ondernemingen in Nederland, in: *De Accountant*, no.9, mei 1991.
- Driessen, A., A. Molenkamp, Operational audit: beheersinstrument voor het management, in: *Tijdschrift Financieel Management*, no.1, pp. 53-61, 1992.
- Hartog, P., A. Molenkamp, J. Otten, *Kwaliteit van de administratieve dienstverlening*, Kluwer, Deventer, 1992.

Noten

- 1 Zie bijvoorbeeld Breedveld-Krans, 1991.
- 2 In dit kader wordt ook wel eens de term 'comprehensive audit' gehanteerd.
- 3 Dit blijkt bijvoorbeeld ook uit de titels die men in de VS kan verwerven. CPA: Certified Public Accountant, CIA: Certified Internal Auditor.
- 4 Zie voor een volledig overzicht Driessen en Molenkamp, 1992.