Internal auditor en rvc: waarheen?

Haalt de rvc het maximale uit de IA-functie?

Instituut van Internal Auditors Nederland

boardroom in balance

Aalt Klaassen
Dirk-Jaap Klaassen
Herbert Rijken

Internal auditor en rvc: waarheen?

Haalt de rvc het maximale uit de IA-functie?

Aalt Klaassen
Dirk-Jaap Klaassen
Herbert Rijken

Colofon

Titel:
Internal auditor en rvc: waarheen? - Haalt de rvc het maximale uit de IA-functie?

Auteurs:
Aalt Klaassen
Dirk-Jaap Klaassen
Herbert Rijken

Opdrachtgever:
Dit onderzoek is uitgevoerd in opdracht van de Stichting Vaktechnisch Onderzoek IIA Nederland.

Datum:
Juni 2019

In opdracht van:

Instituut van Internal Auditors Nederland

Een onderzoek van:

board in balance

© 2019 Board in Balance bv

Gebruik van de tekst is toegestaan onder bronvermelding.

Modellen, onderzoeksgegevens, technieken en instrumenten, waaronder ook software, die zijn gebruikt voor de uitvoering van de opdracht of zijn opgenomen in het advies of het onderzoeksresultaat, blijven het eigendom van de auteurs en mogen niet worden verveelvoudigd of opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige andere wijze, hetzij elektronisch, door fotokopieën, opnamen of op andere wijze, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de auteurs.

Inhoudsopgave

Leeswijzer 7
Woord van dank 11
Respondenten die hebben deelgenomen 12
Belangrijkste bevindingen 13
Enige discussievragen n.a.v. de resultaten 27
1 Inleiding 29
1.1 Introductie onderwerp 29
1.2 Structuur van het rapport 30
1.3 Enige aandachtpunten voor interpretatie onderzoek 31

2 Toekomstperspectief, uitdagingen/bedreigingen/dilemma's en assets 33
2.1 Achtergrond vragen en respons 33
2.2 Toekomstperspectief 34
2.3 Bedreigingen/uitdagingen/dilemma's 41
2.4 Aanwezige en gewenste assets/kwaliteiten om toekomstperspectief te realiseren 49
2.4.1 Aanwezige assets/kwaliteiten 49
2.4.2 Gewenste kwaliteiten/assets 54

3 Taken, aandacht (niet-) financiëlecijfers, toegevoegde waarde IA en belemmeringen 59
3.1 Taken 59
3.2 Aandacht voor financiële en niet-financiële cijfers 62
3.3 Toegevoegde waarde internal auditor en belemmeringen 64
3.3.1 Toegevoegde waarde 64
3.3.2 Belemmeringen 69

4 Ondersteuning voor rvc door internal auditor en externe accountant 75
4.1 Internal auditor 75
4.2 Externe controlerend accountant 87
4.2.1 Uitspraken externe accountant in de tijd over bedrijfs- en bestuurscultuur 98
4.3 Vergelijking posities externe controlerende accountant en internal auditor 101

5 Internal auditor op hoofdlijnen 107
6 Het internal auditplan 113
6.1 Wie maakt het internal auditplan? 113
6.2 Wie fiatteert het internal auditplan? 117
6.3 Scope van het internal auditplan 121
6.3.1 Bepaling van thema's/onderwerpen voor het internal auditplan 121
6.3.2 Welke entiteiten/personen worden meegenomen/betrokken 125
6.4 Rapportage van de IA 128
6.4.1 Frequentie rapportage 128
6.4.2 Periodieke ontvangers rapportage 132

7 Selectie, benoeming, beoordeling, ontslag van de Internal Auditor 139
7.1 Selectiecriteria voor de IA: betrokken bij opstellen en welke zijn genoemd 139
7.2 Selectie van de internal auditor 146
7.3 Benoeming van de internal auditor 150
7.4 Beoordeling van het functioneren van de internal auditor 153
7.5 Ontslag van de internal auditor 157
7.6 Contact tussen internal audit en rvc 161
7.6.1 Bespreking functioneren Internal Audit in rvc en in auditcommissie 162
7.6.2 Zicht op functioneren internal auditor 164
7.6.3 Wenselijke contacten internal auditor richting rvc 166
7.7 Vier afrondende stellingen 170

Appendix Aanpak internal auditors en commissarissen benchmarkonderzoek 171
1.1 Internal Auditors-survey 171
1.2 Commissarissen benchmarkonderzoek 171

Over de auteurs

Aalt Klaassen

Researcher/consultant, partner in Board in Balance bv en zelfstandig bestuursadviseur. Ruim 45 jaar werkervaring, onder andere in ondernemingsfinanciering, Investor Relations, (kapitaal) marktonderzoek, management development en good governance. Voormalig partner Rematch bv en voormalig medewerker Ondernemingsfinanciering aan de Economische faculteit van de Vrije Universiteit te Amsterdam. Aalt is bedrijfseconoom.

Dirk-Jaap Klaassen

Researcher/consultant en partner in Board in Balance bv. Sinds 2008 verbonden aan Aalt Klaassen bv. De afgelopen jaren heeft hij diverse evaluaties (mede)begeleid en meegewerkt aan het jaarlijkse commissarissen benchmarkonderzoek. Dirk-Jaap is historicus.

Board in Balance bv is een onafhankelijke organisatie die evaluaties van raden van commissarissen en raden van toezicht uitvoert, profielen van rvc's en van aan te trekken commissarissen opstelt en onderzoek verricht naar governance.

Herbert Rijken

Hoogleraar Ondernemingsfinanciering aan de School of Business and Economics van de Vrije Universiteit in Amsterdam. Herbert heeft gestudeerd aan de Technische Universiteit Delft en de Universiteit Nyenrode, heeft promotieonderzoek uitgevoerd in de toegepaste kernfysica aan de Technische Universiteit Eindhoven en is werkzaam geweest als adviseur ondernemingsstrategie en bestuur. Zijn huidige onderzoek richt zich voornamelijk op kredietrisico, structured finance, financieringskosten en besturingsvraagstukken in ondernemingen.

Internal auditor en rvc: waarheen?

- Uit het onderzoek blijkt dat het vakgebied/werkterrein van de internal auditor bepaald nog niet is uitgekristalliseerd. De wereld blijft in beweging, zoals ook de opvattingen over wat een rvb of een rvc wel of niet moet doen en wanneer. En daarmee zijn ook de positie van IA en de werkzaamheden aan verandering onderhevig.

- Binnen dit bewegend veld is het ook aan de IA keuzes te maken over het werkveld en de positionering binnen het governance krachtenveld. Blijft de IA steken in de beginfase met een sterke link naar cfo en een wat financieel-administratief ingerichte oriëntatie? Of zet de ontwikkeling door naar een bredere scope van aandachtgebieden, zoals het IIA voorstaat, en een inniger relatie met de (gehele) rvc?

- Wij hopen met deze studie een bijdrage geleverd te hebben om die discussie te voeren. En dan niet alleen met internal auditors, maar ook met rvb's en rvc's.

Leeswijzer

Twee onderzoeken met gedeelde vragen

In dit rapport staat de **internal auditor survey** (= IA-survey) centraal. Dit onderzoek is gehouden op verzoek van IIA Nederland, in combinatie met het jaarlijkse Grant Thornton **commissarissen benchmarkonderzoek** van Board in Balance bv en Herbert Rijken. Een aantal open vragen over het toekomstperspectief en gesloten vragen over uitspraken van internal auditors (= IA[1]) en van de externe accountant is in beide onderzoeken opgenomen.

Basis IA: internal auditor bij profit-bedrijf, geen financiële instelling en > 1fte

In de IA-survey en in het commissarissen benchmarkonderzoek wordt gewerkt met **profielen** ook wel **benchmarks** genoemd. Bij beide onderzoeken wordt een basisprofiel onderscheiden.

In de **IA survey** wordt de term **basis IA** gehanteerd. Deze is gedefinieerd als zijnde: een internal auditor bij een profit-instelling, niet zijnde een financiële instelling en een omvang > 1 fte.

In het **commissarissen benchmarkonderzoek** is hiervoor de term **basisprofiel** gehanteerd. Deze wordt gedefinieerd als: commissaris bij een beursgenoteerd bedrijf, een gewoon rvc lid en geen voorzitter, zit in een two-tier board, zit niet in een rvb elders, is ouder dan 55 jaar, is man en geen lid van de auditcommissie.

Benchmarks IA-survey

In de **IA-survey** worden naast basis IA de volgende profielen/benchmarks onderscheiden: **commissaris**; **IA fin instel**: internal auditor bij een financiële instelling; **IA Small**: internal auditor met een bezetting ≤ 1 fte en **IA non-profit**: internal auditor bij een non-profit instelling.

Benchmarks commissarissen onderzoek

In het **commissarissen benchmarkonderzoek** zijn naast het **basisprofiel** (bapr: gemakshalve het beursgenoteerd bedrijf genoemd) een zeventiental andere profielen/benchmarks onderscheiden, verdeeld in **bedrijfsprofielen** (GB: groot niet-beursgenoteerd bedrijf, MKB, Fam: familiebedrijf, Corp: woningcorporatie, Zorg: zorginstelling, Cult: culturele instelling, OW; onderwijsinstelling, ONP: overige non-profit-instellingen en 1tier: one-tier board), **persoonsgebonden profielen** (VZ: voorzitter, Jong: jongere commissaris, VR: vrouw, rvb: commissaris met rvb positie elders en AC: commissaris lid van de auditcommissie) en drie **niet-commissaris benchmarks** namelijk leden rvb/directies, secretarissen van rvc's en internal auditors.

[1] Voor internal auditor(s) of internal auditor afdeling wordt doorgaans de afkorting IA gehanteerd.

Bij open vragen procentueel aantal opmerkingen als referentie

In het onderzoek wordt gewerkt met **open** vragen en **gesloten vragen**. Bij de open vragen zijn alle opmerkingen in een aantal clusters gedeeld, die weer verbijzonderd zijn naar rubrieken. Onderscheiden zijn in het commissarisonderzoek de profitsector, de non-profitsector (beide commissarissen) en de gecombineerde groep niet-commissarissen 'Directeuren en Secretarissen (=DIR/Secr)'. De antwoorden van de IA's zijn apart vermeld. Er wordt gewerkt met opmerkingen als percentage van het totaal aantal opmerkingen voor commissarissen, van het totaal bij DIR/Secr en het totaal bij IA. Rubrieken met minder dan vijf procent opmerkingen worden doorgaans niet genoemd.

Gehanteerde schaal bij gesloten vragen en twee momenten

Bij de meeste **gesloten vragen** is gebruik gemaakt van een **5-puntsschaal** met onder andere 1 = volstrekt oneens /zeer zwak tot 5 = volstrekt mee eens/zeer sterk. In één geval is een 10-puntsschaal gebruikt.

Doorgaans wordt een uitspraak gevraagd over de **huidige** situatie en de **gewenste situatie** (ook wel ambitie of norm genoemd).

Belangrijkste bevindingen, discussievragen en inleiding

In het begin van het rapport zijn de belangrijkste bevindingen en een aantal discussievragen gegeven. Bij de bevindingen, gebaseerd op de gesloten vragen, wordt steeds de geambieerde situatie centraal gesteld.

Hierna volgt een inleidend hoofdstuk met een korte achtergrond van het rapport. In de **appendix** staat een **verantwoording** van het onderliggende **onderzoek**.

Margeteksten

In de marges worden de telkens volgens de auteurs meest kenmerkende punten neergezet. U kunt desgewenst door de margetekst scrollen om een beeld te krijgen van de belangrijkste punten. En wilt u wat meer weten, dan kunt u naar de bijbehorende tekst gaan.

Bespiegelingen/vragen

Meestal aan het eind van elk hoofdstuk is een deel opgenomen met bespiegelingen/ vragen/kanttekeningen. Deze dragen een onderzoek overschrijdend karakter. En geven de persoonlijke mening van de auteurs weer. Ze hebben tot doel de lezers te stimuleren om al dan niet met collega's eens dieper op bepaalde onderwerpen in te gaan.

Resultaten:

- *basisprofiel*
- *afwijkingen benchmarks*

Per hoofdstuk wordt bij de gesloten vragen doorgaans **eerst** een **figuur** met resultaten neergezet. Daarbij zijn steeds de resultaten voor basis IA of het basisprofiel opgenomen voor de **wenselijke situatie** (**ambitie**). Na de bespreking van de resultaten van basis IA/basisprofiel wordt gewezen op grote, belangrijke en opvallende afwijkingen bij de andere profielen/ benchmarks.

Quotiënt als indicatie verbeterwens/ambitie

Signalen in tabellen

- *groen: kan minder*
- *blanco: wat onderhoud*
- *oranje: (zeker) beter*
- *rood: zeer ongewenste situatie*

Hierna worden **tabellen** met de **quotiënt-klassen in kleur** weergegeven. Deze quotiënten zijn een indicatie voor een **veranderwens**. De gemiddelde **score** voor de '**huidige situatie**' is **gedeeld** door de gemiddelde score voor '**wenselijke situatie**'. Een waarde van 1.0 duidt op een **evenwicht** tussen de bestaande situatie en de geambieerde positie. Een waarde van 0.81 geeft aan dat de score voor 'de huidige positie' in negatieve zin 19 procent afwijkt van 'de gewenste positie'. Verandering is dan nodig. Het quotiënt is een indicatie van de mismatch tussen wenselijke en huidige positie en geeft de ambitie van de commissarissen weer in termen van gewenste veranderingen (quotiënt < 1.0) of juist een temporisering van de ambitie (quotiënt > 1.0).

Een **afwijking** van **maximaal tien procent** naar beneden of naar boven (score vanaf 0.9 tot 1.1) wordt in dit rapport als **acceptabel** beschouwd. Deze scores worden in de tabellen met een blanco op de betrokken positie weergegeven. Een **negatieve afwijking** tussen de **tien procent** en **twintig procent** wordt in de tabellen met **oranje** gearceerd. Er is sprake van een **forse veranderwens**. **Negatieve afwijkingen boven** de **twintig procent** zijn met **rood** weergegeven (quotiënt < 0.8). De betreffende mismatches duiden op een zeer **ongewenste situatie** en een **urgente veranderwens**. Een score onder de 1.0 duidt op een **underperformance** in relatie tot het ambitieniveau. Een score boven de 1.1 wordt met groen gearceerd. Er is sprake van **overkwalificatie**. Maar soms kan dit ook op een verbeteringswens duiden.

Bespreekbaar punt en verbeterwens

De **veranderwensen** worden opgedeeld in **verbeterwensen** (ambitieniveau is dan ≥ 3.2) en **bespreekbaar geworden punten** (ambitieniveau < 3.2). Deze laatste categorie blijkt in de loop der tijd geregeld te migreren naar een verbeterwens.

Verander-/verbeterpercentage: indicatie van mate van gedeelde verbeterwensen

Bij de verbeterwensen wordt ook de term **verander**-/**verbeterpercentage** gehanteerd. Dit is het totaal aantal verander-/verbeterwensen als percentage van het totaal aantal mogelijke opties. Zo wordt er gewerkt met een verbeterpercentage van de bedrijfsprofielen (inclusief basisprofiel), van de persoonsgebonden profielen en van de niet-commissaris groep 'directie/secretaris gezamenlijk'. Het verander-/verbeterpercentage is een indicatie van de mate waarin op een bepaald onderdeel de verander-/verbeterwensen wel of niet breed worden gedeeld.

Na de verbeterwensen worden nog opmerkingen gewijd aan de **huidige situatie**.

Belangrijkste bevindingen, discussievragen en verwijzingen. Begrip 1Tier board in rapport

In deze samenvatting van het rapport zijn de belangrijkste bevindingen en een aantal discussievragen gegeven. Bij de bevindingen, gebaseerd op de gesloten vragen, wordt steeds de geambieerde situatie centraal gesteld. Ook zijn bij sommige onderdelen **verwijzingen** opgenomen **naar** het rapport van de **monitoring commissie corporate governance** en de **Internationale standaarden** voor de beroepsuitoefening van internal auditing (de standaarden). In deze standaarden wordt geregeld gerefereerd aan het **bestuur**. Daarmee wordt bedoeld de **1Tier board**, het gezamenlijke orgaan van leden rvc (non-executives) en leden rvb (executives). Wanneer in deze context wordt verwezen naar het bestuur, hebben wij ervoor gekozen om de term 1Tier board te hanteren.

Woord van dank

De auteurs spreken hierbij hun dank uit naar alle commissarissen, leden rvb's/directies, secretarissen van rvc's en internal auditors voor hun medewerking (zie ook volgende bladzijde). De persoonlijke interviews van gemiddeld circa 2 ½ uur leverden dit jaar weer een belangrijke toegevoegde waarde voor het verwerven van inzichten in het internal auditorschap en het commissariaat.

De respondenten uit het onderzoek zijn naast de eigen database via verschillende partners benaderd. Naast IIA Nederland zijn dat: FBNed, Finem, de Governance University, de NCD, de NVTZ, de VTW, Topvrouwen.nl, VNO-NCW metropool Amsterdam en Stichting Blikverruimers. Léon de Man heeft de programmering en verzending van de webbased vragenlijst verzorgd.

De Stichting Vaktechnisch Onderzoek IIA Nederland heeft het mogelijk gemaakt ons reguliere commissarissen benchmarkonderzoek dit jaar uit te breiden met een verdieping naar de rol van de internal auditor. Grant Thornton was ook dit jaar de hoofdsponsor van het commissarissen benchmarkonderzoek. De auteurs zijn en blijven Grant Thornton erkentelijk dat door deze samenwerking een bijdrage kan worden geleverd aan de ontwikkeling van het commissariaat in Nederland en nu ook aan het métier van de internal auditors.

Een speciaal woord van dank gaat uit naar Arjan Man, lid van het IIA Bestuur, die samen met een aantal collega internal auditors aan de basis heeft gestaan van het onderzoek. In de voorbereidende fase hebben zij een waardevolle bijdrage geleverd bij het kiezen van de in het onderzoek op te nemen vragen.

Ook het bureau van IIA Nederland zijn wij dankbaar voor hun medewerking om onder andere internal auditors te stimuleren mee te doen aan het onderzoek. Daarnaast heeft het bureau via de heren Hans Nieuwlands en Peter Hartog een belangrijke bijdrage geleverd om de samenvatting aan te scherpen en verwijzingen op te nemen naar de code van de monitoring commissie corporate governance en naar de Internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing.

Respondenten die hebben deelgenomen

Commissarissen, bestuurders, secretarissen en internal auditors[2]

P. Aartsma
B.M. Alibaks
H. Amman
P.R. Baart
V. van Baasbank
R.L. de Bakker
M.A. Becherer
F. Beijers
J.P.M. Bendermacher
J.H. Blejie
M.K.H. Bode
A. Bogerd
M.A. Bongers
C.A.M. de Boo
G. Boon
P.J.C. Borgdorff
C.H. van den Bos
H. Bosch
R. Bosveld
R. Boxman
J.A. Braam
B. Breeuwer
R. Brokx
M de Bruijn
R.J.H. Burlet
W.A.P.J. Caderius van Veen
E. Capitain
F.J.H. Carstens
G. Citroen
T. Clason
J.B. crol
C.M.H.A. Deckers
H.E. Delicaat
J.A. de Die
T.R. Doesburg
M.E.M. Doorewaard
Y.E.M. van Dormael

A. Elsenaar
R.M. Erp-Bruinsma
G. van Essen

E.G.M. van Ewijk
R. Florijn
G.B. Fokkema
M.M.J.E. Foppen
E.J. van Garderen
A. Geene
E. Geerdink
M. van Gelder
P.H.G. Geraeds
J.J.K. Gerards
J.H. Gerlach-Pieters
M.W.A. van Gils
L.M. van der Goes
F. Gommers
K.E. de Graaf
J.R.J. Greitemann
W.G. de Groot
D. Haank
J.B. Haazen
G. Hagedoorn
J.l. Hagens
H. Hazewinkel
M.M.A.E. Heemskerk
T.J.I.M. van der Heijden
J. Heimel
J. Hemrica-de Wit
M.H. Hendrikse
S. van den Herik
F.A.M. van den Heuvel
I. van Hoek
P.H.M. Hofsté
E. Hofstee
A.E. Hol
J.C. Hordijk
J. Hemrica-de Wit
H. ten Hove
P.D. Huiskamp

M.M.R. Huizinga
J.J.Tj. van den Hul-Omta

G. Hylkema
R.S. Icke
M.C. van der Jagt
S.M.G. Jeuken
A. de Jong
J.A.W.M. Joosen
R.M. Kamphuis
A.C. Kapitein
A. Kerssies
F.W.M. Kevenaar
I. van der Klei
A.M.P. Kloet
J. de Kok
W.E. Kooijman
J. de Kreij
A. Lambert
B.W.H. de Lange
R.T.A. Lanjouw
C.A.M. Laurant
G. van der Lee
M. Leermakers
W.D. van Leeuwen
J.C. Lobbezoo
J.J. van Loon
D. Maclaine Pont
A. Man
E.A. Marseille
M.A.J. Meijer
E. Meijerman
D. Monfils
M. Mulder
J.T.M. Munten
N.S. Musch-Elzinga
P. Nabuurs
W.L.C. Nattekaas
C.J. Netjes
M.E. Nota

H.L.J. Noy
L. Nugteren

D.K.L. Obbink
S. Oerlemans
M.H.J. Oomes
H.S.M. van Oostrom
J.A.H. Overing
W. Oving
F. Pon
P.M. Rademacher
M. Rejger
C.J.M. van Rijn
J.P. Rijsdijk
C. Roem
A. Roeters
R.J. Routs
D. Ruimschotel
A.N.G. Ruis
P.A.M. Sampers
E.W. Samsom
J.C.M. Schönfeld
M.J.C. Schoordijk
W. Schram
E.V. van Seggelen
R. Sijberden
K. van Sleeuwen
A.J.L. Slippens
C. Smilde
R. Smith
D.G. Smits-Hoekstra
H. Snijders
A.B. Star
J. van der Starre
R. van der Steeg
B.T.M. Steins Bisschop
E. Stienstra
K. Stol
A.B. Strating
J.B.M. Streppel

D.M. Swagerman
J.J. Sweers

R.W.M. Takken
B.P.E. Thissen
Th.J.F. Thuis
T. Tiessen
S. Timmer
S. Timmerman
M. Trompetter
L.J. Urlings
P.J. van der Veer
A.P.M. van der Veer
D.G. Vierstra
M.L.A. Vranken
S. Vrolijk
L.H.M. Vroomen
C.W. van der Waaij
T. de Waard
B.C. van de Waarsenburg
L.C. Walraven
V. Wanders
K. Weijden
S. Weites
P. Westenberg
K.L.S.J. Wester
K.G. Westhoff
A.J.A. Wiechmann
M.P. van de Wiel
J.M.M. van de Winkel
F.B. Winkelhuis
J. Winter
G.N.G. Wirken
T.M. de Witte
C. de Witte
G.H.N.L. van Woerkom
H.G. Wokke
T.E. Wolffenbuttel
J.H.J. Zegering Hadders
W.A.M. Zoetemelk- van der Hulst
M.P. Zantman
T.R. Zomer

[2] Opgenomen zijn de namen van commissarissen, bestuurders, secretarissen en internal auditors (**blauw gearceerd**) die daarvoor toestemming hebben gegeven.

Belangrijkste bevindingen

Opzet onderzoek, combinatie met commissarissen benchmarkonderzoek en respons

Internal auditors survey in combinatie met 10de commissarissen benchmarkonderzoek

In 2018 is door Board in Balance bv op verzoek van de Stichting Vaktechnisch Onderzoek IIA Nederland, in **combinatie** met de 10de editie van het jaarlijkse **commissarissen benchmarkonderzoek**, een **internal auditors survey** (= IA-survey) gehouden.

Bij de IA-survey waren er **56 respondenten**, waarvan **34 internal auditors**[3] (= IA), die voor de gekozen kwantitatieve analyse op alle vragen voldoende waarnemingen hadden. Bij het **commissarissen onderzoek** bestond de **respons** uit: 249 commissarissen, 28 leden rvb's/ directies, 31 secretarissen van rvc's en 34 (hoofden) internal auditors.

138 persoonlijke interviews

Een deel van de antwoorden is verkregen via een **webbased vragenlijst** (204 respondenten) en een deel via **persoonlijke interviews** (**138 respondenten**, waarvan 15 internal auditors). Deze interviews zijn een zeer waardevolle bron van inspiratie en behoeden ons voor het te snel trekken van onvoldoende gefundeerde conclusies. Ze helpen ons om de nodige nuances aan te brengen bij het interpreteren van de resultaten.

Gezamenlijke vraag over uitspraken van IA en externe accountant

Een **overlappende vraag** in de IA survey en het commissarissen benchmarkonderzoek gaat over het doen van **uitspraken** door **internal auditor** en **externe accountant** over bepaalde aandachtsgebieden. Daarnaast is zowel voor het commissarissendeel als voor de IA-survey een aantal specifieke onderzoeksvragen opgenomen. Commissarissen met een IA-afdeling konden deze laatste vragen ook invullen. Hetgeen door een aantal ook is gedaan.

Bij IA survey vijf profielen/benchmarks

Bij de **IA-survey** zijn vijf **profielen/benchmarks** te onderscheiden:

- **basis IA**: een internal auditor werkzaam bij een profit-instelling, zijnde een niet-financiële instelling en een IA afdeling > 1 fte;
- **commissaris**: commissaris en geen IA;
- **IA-fin instel**: IA bij een financiële instelling;
- **IA Small**: IA bij organisatie met ≤ 1 fte voor internal audit; en
- **IA-non-profit**: IA bij een non-profit organisatie.

[3] In dit rapport wordt de afkorting IA gebruikt voor zowel de internal auditor(s) als voor de internal audit afdeling.

Bij commissarissen: bedrijfsprofielen, persoonsgebonden profielen en niet-commissarissen

In het **commissarissen benchmarkonderzoek** zijn ook diverse profielen/benchmarks onderscheiden, en wel: het **basisprofiel** (gemakshalve het beursgenoteerd bedrijf genoemd) en een zeventiental profielen/andere benchmarks verdeeld in **bedrijfsprofielen** (groot niet-beursge-noteerd bedrijf, MKB, familiebedrijf, woningcorporatie, zorginstelling, culturele instelling, onderwijsinstelling, overige non-profit-instellingen en one-tier board), **persoonsgebonden profielen** (voorzitter, jongere commissaris, vrouw, commissaris met rvb positie elders en een commissaris lid van de auditcommissie) en drie **niet-commissaris benchmarks** namelijk leden rvb/directies, secretarissen van rvc's en internal auditors.

Toekomstperspectief bedrijf: verwachte situatie, uitdagingen en 'assets' (open vraag)

In het onderzoek is gevraagd naar het **toekomstperspectief** van de organisatie. Daarbij is onderscheid gemaakt naar de **verwachte** situatie over 5/10 jaar (in termen van omvang, resultaat, werkgebied en product-/dienstenportefeuille) alsmede naar de belangrijkste **uitdagingen/bedreigingen** en **assets** (aanwezig en gewenst).

Dit perspectief is belangrijk omdat dit een indicatie geeft van het referentiekader van commissarissen, leden rvb en IA's . Niet zelden blijken de opvattingen daarover soms fors uiteen te lopen bij en tussen de genoemde spelers. Inzicht in dit perspectief dient er mede aan bij te dragen dat de IA voldoende aandacht besteedt aan de voor de organisatie belangrijkste succes- en risicofactoren. Aansluiting bij de mening van de rvb en rvc over de perspectieven is daarbij essentieel voor de acceptatie en toegevoegde waarde van de functie. Dat is de reden dat in Standaard 2010 – Planning wordt benadrukt dat de IA de input van senior management en het bestuur (bedoeld wordt een 1Tier board) mee moet nemen in het planningsproces en de daartoe uitgevoerde risicoanalyse[4].

Verwachte situatie[5]

Hoofdaccenten bedreigingen/uitdagingen in procenten genoemd zijn (minimaal 5 % keer)

verwachte situatie	commissarissen		IA	
	fin.inst	non-fin.inst	fin.inst	non-fin.inst
omzet/omvang:				
toename	21	16	14	10
ongewijzigd		6		

[4] Om bij te dragen aan het daadwerkelijk definiëren van de belangrijkste factoren, voert het IIA jaarlijks (in Europees verband) een onderzoek uit onder hoofden Internal Audit (= CAE) naar de zogenaamde 'Risk in Focus, hot topics for Internal Audit'.

[5] In dit samenvattend gedeelte van het rapport is in een drietal tabellen gekozen voor de verbijzondering naar financiële en niet-financiële instellingen omdat dit een aantal opvallende verschillen laat zien. In het hoofdrapport zijn de resultaten ook verbijzonderd naar de profit- en de non-profitsector.

verwachte situatie	commissarissen		IA	
	fin.inst	non-fin.inst	fin.inst	non-fin.inst
P/D portfolio				
uitbreiding	10	10	10	8
ongewijzigd		6		8
werkgebied:				
toename		6		
ongewijzigd	14	10		
economisch resultaat				
toename	16	8	8	
diverse:				
digitalisering	6		12	

Legenda: fin.inst: financiële instellingen; non-fin.inst: niet-financiële instellingen; geel: 5 % procentpunt meer genoemd dan vergelijkbare tegenhanger.

Meer omzet, bredere product-/dienstportfolio en gelijk werkgebied

Op de vraag waar hun bedrijf over 5/10 jaar zou moeten staan, zijn bij de commissarissen relatief het meest gemeld in aflopende volgorde van genoemd zijn: groei omzet, verbreding van de product-dienstportfolio en een ongewijzigd (geografisch) werkgebied. De niet-commissarissen directie/secretarissen hebben als 'top-lijst': groei omzet en meer samenwerking/fusies.

Digitalisering vooral bij (IA's) financiële sector 'top of mind'

De **internal auditors** laten als totale groep een **grote** mate van **overeenkomst** zien **met** de **commissarissen** als totaal. Alleen in de categorie 'diverse' wijken ze fors af. Dit wordt vooral veroorzaakt door het grote aantal opmerkingen over **digitalisering** bij met name de **financiële instellingen**. De commissarissen uit die sector doen hierin ook mee. Het percentage voor digitalisering is frappant, omdat geen van de andere subgroepen daarbij enigszins in de buurt komt.

Bedreigingen/uitdagingen

Breed gedeeld een uitdaging bij: de menselijke factor en de product-/dienstportfolio

De **bedreigingen/uitdagingen/dilemma's** voor de toekomst betreffen breed de '**menselijke factor**' (bedrijfscultuur, vakkennis, expertise, kwaliteit en aantal van medewerkers en van management) en de 'product-/dienstportfolio'. De menselijke factor wordt vooral genoemd door de **profitsector**. Bij de **non-profitsector** is de **overheid** in ruime zin als bedreiging/uitdaging genoemd. Regelgeving, gedrag en lastenverzwaring zijn de veel voorkomende

termen in dit verband. Bij de niet-commissarissen (exclusief IA) is dit jaar ook de overheid relatief vaak als 'stoorzender' genoemd. Opvallend is dat ICT/digitalisering en een aantal markt-gerelateerde zaken door commissarissen alleen als bedreiging/uitdaging worden gezien in de profitsector en deels bij de niet-commissarissen (dir./secr).

Hoofdaccenten bedreigingen/uitdagingen in procenten genoemd zijn (minimaal 5 % keer)

bedreigingen/uitdagingen/ dilemma's	**commissarissen**		**IA**	
	fin.inst	**non-fin.inst**	**fin.inst**	**non-fin.inst**
markt/conjunctuur:				
marktomstandigheid	6			9
concurrentie	6			
bedrijfgerelateerd:				
menselijke factor	14	17		12
product/dienstportfolio	15	13	9	17
funding/finan. kracht	8	7		
overheid:				
gedrag/regel-/wetgeving	7	19	14	15
ICT/digitalisering	10			13

Legenda: fin.inst: financiële instellingen; non-fin.inst: niet-financiële instellingen; geel: 5 % procentpunt meer genoemd dan vergelijkbare tegenhanger.

Eigen profiel bij internal auditors

Bij dit onderdeel divergeren de opvattingen van de **internal auditors** ten opzichte van die van de commissarissen. Voor 'markt/conjunctuur' en voor 'ICT/digitaal' bevinden zij zich het dichtst bij de profitsector. Voor 'bedrijfgerelateerd' en voor 'overheid' ligt de aansluiting dichter bij de non-profitsector. Als bedreiging/uitdaging is het percentage voor de **menselijke factor** bij IA relatief **erg laag** en betreft primair de **niet-financiële instellingen**.

Vooral internal auditor niet-financiële sector ziet uitdagingen

Opvallend is dat de IA in de **niet-financiële sector digitalisering** niet bij de verwachte situatie hebben neergezet, maar bij uitdagingen/**bedreigingen**. Andersom hebben de internal auditors uit de **financiële sector** digitalisering wel bij **verwachte situatie** gezet, maar niet bij de bedreigingen/uitdagingen.

Assets (aanwezig en gewenst)

Hoofdaccenten bedreigingen/uitdagingen in procenten genoemd zijn (minimaal 5 % keer)

assets/kwaliteiten: aanwezig	commissarissen		IA	
	fin.inst	non-fin.inst	fin.inst	non-fin.inst
markt/conjunctuur:				
reputatie/draagvlak		7	19	
marktpositie	9	6		11
bedrijfgerelateerd:				
menselijke factor	47	38	35	37
product/dienstportfolio	11	13		16
funding/finan. kracht	12	9		
int. org./bedrijfsstructuur	11	7		

Legenda: fin.inst: financiële instellingen; non-fin.inst: niet-financiële instellingen; geel: 5 % procentpunt meer genoemd dan vergelijkbare tegenhanger.

Vooral 'menselijke' factor en product-dienstportfolio breed gedeelde assets bij aanwezig en wenselijk

Bij commissarissen, dir/secr en IA staan als **aanwezige assets/kwaliteiten** de 'menselijke' factor op één en 'product-/dienstportfolio' op de tweede plaats om de verwachte situatie van het bedrijf te bereiken. Verder worden minder vaak, maar ook breed gedeeld: funding/financiële kracht, interne organisatie/bedrijfsstructuur, marktpositie en reputatie/draagvlak. Ook bij de **gewenste assets** is de menselijke factor weer breed gedeeld de dominante asset. Op enige afstand volgen: de product-/dienstportfolio en de interne organisatie/bedrijfsstructuur, inclusief executie. Opvallend is dat binnen de product-/dienstportfolio **innovatief vermogen** expliciet is genoemd.

Beeld IA in lijn met dat van commissaris op interne organisatie na

In grote lijnen laten de **internal auditors** een beeld zien dat overeenkomst met dat van de commissarissen. Voor alle afzonderlijke subgroepen is de **menselijke factor** een **belangrijke asset**. Opvallend is dat funding/financiële kracht en vooral **interne organisatie**/ bedrijfsstructuur **wel** een **asset** is **bij commissarissen**, maar **niet bij IA**.

Taken IA, aandacht (niet-)financiële cijfers, toegevoegde waarde IA en belemmeringen IA[6]

Assurance op één bij IA-profielen en advies op drie, bij commissarissen tegengesteld

Bij de **IA-profielen** staat **assurance** doorgaans qua **taak** op de **eerste** plaats, **inzicht** verstrekken op twee en **advies** geven op drie. Bij het **commissarisprofiel** is dat precies **tegengesteld**. Vooral op het **gebied** van **advies** uitbrengen worden **verbeterwensen** geventileerd (door de IA-profielen op IA Small na), maar niet door de commissaris. Wellicht ziet de IA op dit gebied een onbenut potentieel en/of perspectief.

Accent op niet-financiële dimensie

Het **accent** bij de wenselijke situatie ligt bij alle vijf profielen van de IA survey op het zich door IA bezig houden met **niet-financiële** cijfers in plaats van met de financiële cijfers. Blijkbaar is het accent nog onvoldoende gerealiseerd, aangezien de meeste **verbeterwensen** betrekking hebben op het zich bezig houden met de niet-financiële dimensie.

Toegevoegde waarde IA vooral bij assurance

Uit een open vraag blijkt volgens de commissarissen en de IA's, ogenschijnlijk in tegenstelling tot het voorgaande, de **toegevoegde waarde** van **IA** voor **rvb**, **rvc**, **externe toezichthouder** (o.a. DNB, AFM en autoriteit woningcorporaties) en **auditcommissie** in ieder geval bij het **verstrekken** van **assurance** te liggen. **Inzicht** verstrekken is een goede tweede. **Advies** geven wordt nauwelijks genoemd. Dit is wellicht een indicatie dat deze 'dienst' nog onvoldoende uit de verf komt. Een **relatie** van IA naar de **selectie**- en **remuneratiecommissie** is veelal niet opportuun. Door nagenoeg alle profielen wordt **onafhankelijkheid** als kwalificatie genoemd, zij het dat de percentages bij de IA profielen dan hoger zijn dan bij de commissaris.

Belemmeringen: vaak 'geen' maar soms capaciteit, afstand en onafhankelijkheid

Uit een andere open vraag blijkt dat om goed te kunnen functioneren als IA relatief veel ervaren **belemmeringen** door **IA** zijn: **capaciteit** (beschikbaarheid in termen van fte's), **afstand** (weinig/geen directe contactmomenten) en '**overige**' (onder andere: niet serieus worden genomen). Aan de andere kant is **ook vaak** genoemd dat er **geen belemmeringen** waren. Overigens zeggen de IIA Standaarden 2020 en 2030 dat een (hoofd) IA ervoor moet zorgen dat de benodigde middelen beschikbaar zijn om het IA plan uit te kunnen voeren en dit, als dat niet zo is, moet bespreken met het bestuur (i.e bestuur in de 1Tier betekenis).

Daar, waar de **commissarissen** zelf partij zijn, zeggen zij **vaker** dan de IA dat er **geen belemmeringen** zijn. Zij noemen daarnaast relatief meer dan IA **onafhankelijkheid ten opzichte van rvb** en **gezagsverhouding** als mogelijke hinderpalen. Volgens de IIA Standard 1100 dienen de IA onafhankelijk te zijn en moet zij objectief zijn bij de uitvoering van hun werk. Daartoe wordt vanuit de Standaarden een hiërarchische rapportagelijn naar de CEO en een functionele naar het bestuur (lees 1Tier board) c.q. de audit commissie geadviseerd. Commissarissen lijken te zeggen dat zij alert zijn op die onafhankelijkheid, dat deze in de praktijk ook wordt geborgd.

[6] De uitspraken over toegevoegde waarde en belemmeringen zijn gebaseerd op open vragen. Daarbij zijn apart als groepen onderscheiden IA en commissarissen.

Ondersteuning van rvc door internal auditor en externe accountant[7]

IIA Standaard 2100 – Aard van het werk
De internal auditfunctie moet de governance-, risicomanagement- en interne beheersingsprocessen van de organisatie evalueren en bijdragen aan de verbetering daarvan door middel van een systematische, gedisciplineerde en op risico's gebaseerde aanpak. De geloofwaardigheid en de waarde van internal audit nemen toe wanneer de auditors proactief zijn en wanneer hun evaluaties nieuwe inzichten bieden en toekomstige impact in ogenschouw nemen.

Vooral uitspraken over risk management, operationele proces, compliance en IT-systemen. Er is vraag naar de diensten van IA

Het **basisprofiel** (beursgenoteerd bedrijf) verwacht van de **internal auditor** vooral **uitspraken** over: risk management, het operationele proces, compliance en IT-systemen. Dit sluit aan bij de IIA Standaard 2100 en het rapport van de monitoring commissie corporate governance. Op hoofdlijnen zijn de **persoonsgebonden** profielen, op de directie na, het redelijk eens met het basisprofiel. Bij de **bedrijfsprofielen** manifesteren zich wel de nodige verschillen.

Er zijn diverse **verander**-/**verbeterwensen**. Dit betreft dan vooral uitspraken over het functioneren van IT-systemen, bestuurscultuur, operationele proces, bedrijfscultuur, financiële kolom en naleven van de gedragscode. De **conclusie** is dat er zeker ruimte is voor een verbreding van de scope van de internal auditor als gekeken wordt naar de 'vraag' naar de diensten vanuit de commissarissen. Uiteraard speelt bij de realisatie van een eventuele verbreding van het werkterrein de schaalgrootte van het betrokken bedrijf daarbij een rol.

Uitspraken over onderwerpen door accountant conform IA

Bij de **externe accountant** scoren uitspraken over dezelfde onderwerpen als bij IA het hoogst bij het basisprofiel (het beursgenoteerd bedrijf). Bij de overige **bedrijfsprofielen** (de niet-beursgenoteerde bedrijven als MKB, familiebedrijf en bedrijven uit de non-profitsector) is er een **hoog percentage afwijkingen** van het basisprofiel. Veelal zijn dit negatieve afwijkingen, dat wil zeggen. een lagere mate van wenselijkheid voor uitspraken door de externe accountant. Bij de **persoonsgebonden profielen** laten in dit opzicht vooral de **IA** en de **secretaris** ook veel afwijkingen van het basisprofiel zien. IA heeft daarbij de externe accountant een veel lagere rol toebedacht dan zichzelf.

Ook voor de externe accountant is er een **hoog veranderpercentage**. De **meeste veranderwensen** betreffen uitspraken over: bestuurscultuur, functioneren rvc/rvb en ketenaansprakelijkheid. Deze veranderwensen impliceren de facto dat er in de wenselijke situatie meer instemming is met een uitspraak door de externe accountant op een bepaald aandachtsgebied dan in de huidige situatie het geval is. Overigens neemt in de tijd gezien de wenselijkheid van uitspraken door de externe accountant over bedrijfs- en bestuurscultuur sterk af. Wel is het opvallend dat veel profielen toch een veranderwens en veelal een verbeterwens hebben bij de uitspraak over de bestuurscultuur. Blijkbaar hechten ze aan een uitspraak van de externe accountant, maar zijn niet helemaal tevreden met de kwaliteit.

[7] De resultaten van dit onderdeel zijn gebaseerd op het commissarissenbenchmarkonderzoek. Hierbij zijn meer profielen onderscheiden en is het aantal waarnemingen ook aanzienlijk hoger dan bij de IA survey.

Voorkeur voor IA bij uitspraken, behalve over financiële kolom

Bij een **vergelijking** tussen de wenselijkheid van **uitspraken** door de internal auditor en de externe accountant over de onderzochte onderwerpen blijkt er in het algemeen bij alle respondenten een duidelijke **voorkeur** te bestaan **voor** de **internal auditor** om deze uitspraken te doen. Alleen bij uitspraken over het **functioneren** van de **financiële kolom** scoort de **accountant hoger**. Overigens blijkt vooral de **directie** op een aantal punten wel **gecharmeerd** te zijn **van** de **bijdrage** van de externe **accountant**. Naast uitspraken over financiële kolom, IT-systemen en risk management betreffen dit: compliance, integriteit, bestuurscultuur en het operationele proces.

IA op hoofdlijnen (enige met 10-puntsschaal)

Onafhankelijkheid van IA op één. Voor relatie met rvc lagere ambitie dan voor rvb bij basis IA

Verreweg het grootste goed van IA is de **onafhankelijkheid**. Die onafhankelijkheid kan worden gezien als het '**oerkenmerk**' van de IA en staat ook als zodanig in de Definitie en Grondbeginselen van IA. Kwaliteit bij **IA** ten aanzien van **kennis en ervaring**, **samenwerking** met en rapportage aan **rvb**, **kennis** van de **organisatie**, de **werkwijze** (organisatie) van de IA en de **samenstelling** van de IA scoren **ook** alle zeer **hoog**. Het lijkt er op dat bij basis IA de **relatie** met de **rvb belangrijker** is dan die met de rvc. Overigens zijn ook de ambities, waar de relatie met de rvc speelt relatief hoog.

Ambivalentie over adviesfunctie. Voor commissaris na onafhankelijkheid bovenaan als ambitie

De **IA fin instel** legt bij de **adviesfunctie** door de IA aan de rvc de **lat** substantieel **lager**, terwijl deze bij de **commissaris juist** substantieel **hoger** is dan bij basis IA. Dit laatste is in lijn met de veelal hogere scores dan de IA-profielen door de commissaris waar het de relatie van IA met de rvc betreft. Er lijkt zich bij met name de commissaris een contradictie voor te doen, waar het de ambitie voor de assurance-functie betreft. Bij de open vraag over de toegevoegde waarde van IA werd deze functie ook bij de commissaris het meest genoemd. Maar bij dit onderdeel is er sprake van een relatief lage ambitie. Wel gaat deze ambitie bij de commissaris gepaard met de enige verbeterwens bij dit deel van het onderzoek.

Hebben rvc en IA wel dezelfde opvattingen over advies van de IA?

Het **verbeterpercentage** is **fors**. De meeste veranderwensen doen zich voor bij basis IA en IA Small en in iets mindere mate bij IA non-profit. De **commissaris** en de **IA-fin instel** hebben **nauwelijks verbeterwensen**. Alle IA-profielen vinden dat de invulling van de adviesfunctie naar de rvc beter moet. De rvc vindt dat niet. Blijkbaar heeft de rvc onvoldoende oog voor alle adviesmogelijkheden die de IA denkt te kunnen geven, of heeft de IA misschien te hoge verwachtingen van de kwaliteit van hun adviezen richting rvc? Hebben IA en rvc wel hetzelfde beeld over wat een advies inhoudt?

Het internal auditplan en de rapportage

Maken IA-plan

IA maakt auditplan. Inbreng auditcommissie en rvc bespreekbaar geworden

IA maakt het **IA plan**. De **ceo**, **cfo** en **auditcommissie** kunnen daarop **reageren**. De commissaris ziet een wat sterkere rol voor de auditcommissie dan de IA-profielen. Dat kan zijn omdat, zoals uit de interviews bleek, door deze commissie van tevoren soms al wat aanwijzingen/ opdrachten worden meegegeven aan de IA. Van de cro, externe accountant en voltallige rvc wordt gemiddeld gezien geen bijdrage verwacht. Voor de beursgenoteerde bedrijven zou dit anders moeten zijn in die zin dat de externe accountant volgens de Nederlandse code corporate governance ook betrokken zou moeten zijn bij het werkplan.

Er zijn geen verbeterwensen. Wel is er een groot aantal **bespreekbaar geworden punten** op tafel gekomen. Deze betreffen vooral de inbreng van de **auditcommissie** en de voltallige **rvc**.

Fiattering IA-plan

Fiattering IA-plan zeker door auditcommissie

Fiattering van het IA-plan moet in ieder geval worden gedaan **door** de **auditcommissie** en daarmee impliciet ook door de rvc volgens sommige respondenten. Er wordt door de afzonderlijke profielen **wisselend gedacht over** het mede fiatteren door **ceo**, **cfo** en **rvc** als geheel. Hierbij kunnen ceo en cfo worden gezien als representanten van de rvb. De IIA Standaard 2020 en de code corporate governance leggen een ander accent. Bij de Standaard moeten senior management en bestuur (hier weer de 1Tier board) goedkeuring verlenen voor het IA-plan en bij de code eerst de rvb en daarna pas de rvc. Het percentage veranderwensen is substantieel. Het betreft voornamelijk bespreekbaar geworden punten.

Input IA-plan voor op te nemen onderwerpen/thema's en personen/entiteiten

Onderwerpen en op te nemen entiteiten/personen in IA plan: bepaald door signalen uit bedrijf en 'onbehagen' rvb

Bij het bepalen van **in** het **IA-plan** op te nemen **onderwerpen/thema's** wordt zonder meer ingestemd met het meenemen van **signalen** uit het **bedrijf** en van gevoelens van **onbehagen** bij de **rvb**. Dit geldt wat minder voor het **meerjarenplan** en over het meenemen van gevoelens van **onbehagen** bij de **rvc** wordt afwisselend gedacht door de afzonderlijke profielen. Het is niet wenselijk dat steekproeven een rol spelen.

Bij de **IA-profielen** is het meenemen van **gevoelens** van **onbehagen** van de **rvc** een **verbeterwens**. Voor de **commissaris** hoeft er echter niets te veranderen op dit onderdeel.

Ten aanzien van de in het IA-plan **te betrekken entiteiten/personen** is het beeld voor de wenselijke situatie **vergelijkbaar met** dat voor de op te nemen **onderwerpen**/thema's. Het nemen van **steekproeven** is nu **bespreekbaar** geworden. Vooral bij **IA fin instel** en **IA non-profit** zijn er de nodige **verbeterwensen**.

Rapportage: frequentie waarmee en gremia/personen aan wie

Rapportage: per kwartaal, onmiddellijk indien nodig en na afronding opdracht

Het is voor IA en commissaris (zeer) wenselijk dat IA in elk geval **per kwartaal**, **onmiddellijk** indien nodig en **na** de **afronding** van de **opdracht rapporteert**. Een maandelijkse of een wekelijkse rapportage wordt afgewezen en over een (half)jaarlijkse rapportage wordt wat wisselend gedacht door de afzonderlijke profielen. Bij de IA-profielen is de maandelijkse rapportage bespreekbaar geworden. De commissaris heeft geen veranderwensen. **Alleen** de **IA-non-profit** heeft twee **verbeterwensen**, namelijk voor een rapportage per kwartaal en na afronding van een opdracht.

Bovenaan: (voorzitter) auditcommissie, ceo en cfo

De afzonderlijke profielen zijn het er (**volstrekt**) **mee eens** dat het **ontvangen** van **periodieke rapportages** van de **IA** geldt voor: de (voorzitter) **auditcommissie**, de **ceo** en de **cfo**. In mindere mate geldt dit voor de externe accountant en de voltallige rvc. De commissaris legt drie materieel andere accenten dan de basis IA. Een hogere mate van instemming heeft de commissaris voor rapportage aan de rvc, de voorzitter van de rvc en de compliance officer. Verbeterwensen doen zich voor ten behoeve van de voltallige rvc en de (voorzitter van de) auditcommissie. Volgens de Nederlandse code corporate governance rapporteert IA de onderzoeksresultaten aan het bestuur (hier rvb), de kern van de resultaten aan de auditcommissie en informeert de externe accountant. Op grond van de interviews blijkt deze bepaling van de code ook bij de beursgenoteerde bedrijven op een zeer gevarieerde manier te worden ingevuld.

Opstellen selectiecriteria, selectie, benoeming, ontslag en beoordeling IA

Opstellen selectiecriteria en selectie

Aandeel ceo, cfo en auditcommissie zeer wenselijk. Externe toezichthouder zeker niet

Er is een redelijke consensus over de partijen die betrokken moeten worden bij het **opstellen** van **selectiecriteria** van de IA. Dat zijn met een wisselende mate van instemming **vooral** de **auditcommissie**, de **ceo**, de **cfo**, de afdeling HR en met een doorgaans veel lagere instemming de (afdeling) IA. Op een bijdrage van de voltallige rvc, een executive search bureau, de externe accountant of de externe toezichthouder zitten de respondenten doorgaans niet te wachten. De **commissaris** heeft een voorkeur voor een samenspel van cfo en auditcommissie, terwijl de **IA fin instel** juist een samenwerking van ceo en auditcommissie prefereert. De cfo

verdwijnt bij deze IA bijna uit het zicht. De **betrokkenheid** van de **externe accountant** en de **cro** is **bespreekbaar** geworden bij alle profielen. En voor de cro is het bij de commissaris zelfs een verbeterwens.

Onafhankelijkheid het belangrijkste criterium

In een open vraag naar de twee **belangrijkste selectiecriteria** voor een IA zijn door **IA** de **meest genoemde**: **onafhankelijk**, **communicatief** en **kritisch**. Daarbij speelt kritisch vooral heel sterk bij financiële instellingen. **Commissarissen** hechten vooral heel sterk aan **onafhankelijk** en in iets minder mate aan **deskundigheid** en het bezitten van human skills (o.a. analytisch vermogen, nieuwsgierigheid en intrinsieke wil tot verbetering).

Betrokkenen bij opstellen selectiecriteria veelal ook betrokken bij selectie

De **partijen** die betrokken worden bij de **selectie** van de **IA vallen** grotendeels **samen met** de **partijen** die ook zijn betrokken bij het **opstellen** van de **selectiecriteria**. Alleen valt nu de IA afdeling veelal buiten de boot. Voor de **betrokkenheid** van de **auditcommissie** en de **ceo** hebben vier van de vijf profielen een **verbeterwens**. Het moet beter dan in de huidige situatie. Alleen de IA fin instel doet niet mee. Deze heeft slechts twee veranderwensen in tegenstelling tot de andere profielen. Er zijn de nodige **veranderwensen** bij dit onderdeel en vooral bij de **IA-non-profit**.

Benoeming en ontslag IA

Benoeming IA: ceo en auditcommissie

Bij de **benoeming** van de **IA** ligt in de wenselijke situatie het **primaat** vooral **bij** de **ceo** en de **auditcommissie**. De voltallige rvc en de cfo spelen op enige afstand soms ook een rol[8]. De andere partijen zijn niet in beeld. Vergeleken bij de huidige situatie impliceert het wensenpakket een **verbeterwens voor de auditcommissie** bij drie profielen, dat wil zeggen de betrokkenheid van de auditcommissie moet nadrukkelijker gestalte krijgen. Alleen commissaris en IA fin instel hebben die behoefte niet. Verder heeft **IA-non-profit** ook hier weer de **nodige bespreekbaar geworden punten**.

Ontslag IA: auditcommissie en ceo

Het **ontslag** van de **IA** is **voorbehouden** aan de **auditcommissie** in samenspraak met de **ceo** (hetgeen niet geheel in overeenstemming is met de code). Alleen de **commissaris** is van mening dat de **cfo** hierbij ook zeker betrokken moet worden.

[8] De facto lijkt hier materieel te worden voldaan aan de bepaling in de Nederlandse corporate governance code. Dat wil zeggen dat, op grond van de interviews, mag worden aangenomen dat de praktijk is dat de auditcommissie een beslissing neemt en dit als voorstel in de rvc inbrengt. Vervolgens neemt de rvc dit advies meestal over en beslist daarmee als voltallige rvc. Mutatis mutandis geldt dit ook voor het ontslag van de IA.

Beoordeling IA

Beoordelen IA: ceo, auditcommissie cfo en afdeling IA. Cro in opkomst

De beoordeling van het functioneren van de IA ligt voornamelijk op het bordje van de ceo, de auditcommissie, de cfo en de afdeling IA (self-assessment). De IA fin instel heeft bij een aantal spelers wat afwijkende opvattingen. Alle profielen hebben een veranderwens voor de betrokkenheid van de cro bij dit proces, waarvan bij drie zelfs een verbeterwens. Ook hier getuigt de situatie bij IA non-profit weer van een behoefte aan verandering vergeleken met de huidige situatie.

Functioneren IA minimaal één keer per jaar in auditcommissie op agenda. Rvc komt ook sterker in beeld

Alle **profielen** zijn **beslist** van **mening** dat het **functioneren** van **IA** minimaal één keer per jaar in de **auditcommissie** moet worden besproken. Ook vinden **drie** van de vijf profielen, met iets minder instemming, dat een dergelijk gesprek **ook** in de **voltallige rvc** moet plaatsvinden. Daarmee gaan zij wat verder dan is voorgeschreven in de code corporate governance, die dit beperkt tot de auditcommissie. Alleen IA Small en IA fin instel komen niet verder dan dat het min of meer mee eens zijn met een bespreking in de voltallige rvc. Bij de commissaris zijn er geen veranderwensen. Bij de overige vier IA-profielen is er in ieder geval een (**urgente**) **verbeterwens** om de **voltallige rvc erbij** te betrekken. Ten aanzien van de auditcommissie is dit bij basis IA en IA Small het geval.

Auditcommissie moet zicht hebben op functioneren IA

De **auditcommissie** moet beslist **zicht** hebben **op** het **functioneren** van de **IA**. In mindere mate geldt dit **ook** voor de voltallige **rvc**. Behalve bij de commissaris is dit bij de andere vier profielen veelal een (**urgente**) **verbeterwens**. Dit is een logisch gevolg van de verbeterwens voor een grotere betrokkenheid bij de beoordeling.

Aanwezigheid IA in auditcommissie en rvc en positie IA in bedrijf

IA standaard in vergadering auditcommissie en voorzitter van deze commissie praat met IA buiten vergadering

Er is een grote mate van instemming met de uitspraak dat **IA standaard in** de **vergadering** van de **auditcommissie aanwezig** is. Minder instemming geldt er voor de uitspraken dat de **voorzitter** van de **auditcommissie** zowel met als zonder melding vooraf aan de rvb **buiten** de **vergadering contact** heeft **met IA**. De **commissaris** neemt hier een **afwijkend standpunt** in, want deze vindt een gesprek buiten de vergadering zonder melding vooraf aan de rvb nog belangrijker dan de standaard aanwezigheid van IA in de vergadering van de auditcommissie. Dit is in lijn met de geregeld aangetroffen praktijk dat de voorzitter van de auditcommissie buiten de vergadering een bilateraal gesprek heeft met de externe accountant.

IA moet zich meer manifesteren op vergadering rvc

Het wekt **verbazing** dat er een zekere **terughoudendheid** bestaat bij de IA-profielen voor het houden van **presentaties** voor de **voltallige rvc**. De commissarissen geven juist aan dat zij dit wel wenselijk vinden. Overigens is deze lage mate van instemming bij de IA-profielen al het resultaat van verbeterwens bij de meeste profielen. Ergo in de huidige situatie gebeurt het beslist nog niet in voldoende mate.

IA: geen verplicht nummer, maar serieuze gesprekspartner

Over de positie van de internal auditor bij een bedrijf zijn de meningen van de afzonderlijke profielen tamelijk eensgezind. De IA is bij de bedrijven bepaald **geen verplicht nummer** en beslist een **serieuze gesprekspartner**.

Enige discussievragen n.a.v. de resultaten

Wij adviseren de resultaten van het onderzoek te bespreken als IA, maar dit zeker ook met rvb en rvc te doen. Als hulpmiddel hebben wij hier een aantal discussievragen opgenomen.

Verder geven wij in overweging om de in het hoofdrapport opgenomen kanttekeningen, bespiegelingen en vragen ook eens aan de orde te stellen.

1. Wordt er tussen IA, rvb en rvc wel voldoende frequent en diepgaand gesproken over verwachtingen van elkaar en/of percepties over elkaar?
2. Uit het onderzoek blijkt dat commissarissen en bestuurders onder andere een voorkeur hebben voor uitspraken door IA in plaats van de externe accountant over zaken als: bedrijfscultuur, naleven gedragscode, functioneren klokkenluidersregeling en integriteit. Hoe kan de IA de wensen/verwachtingen van rvc en rvb met betrekking tot deze onderwerpen invullen?
3. De IA kijkt ook naar de governance processen in de organisatie. Past daarin niet dat IA ook uitspraken doet over het functioneren van senior management, rvb en rvc? Nu gebeurt het niet, maar op grond van het onderzoek lijkt deze gedachte de moeite van het bespreken waard.
4. Waarom hebben commissaris en directie op een aantal gebieden naast uitspraken van de IA toch ook behoefte aan uitspraken van de externe accountant over de betrokken gebieden? Is dit een indicatie van risicomijdend gedrag of impliceert dit een veronderstelde complementariteit?
5. Moet de IA aan de rvc verantwoording afleggen over haar werkzaamheden als 'afdeling/functionaris' of moet IA alleen de resultaten van specifieke audits voor de rvc presenteren?
6. Zou de IA, gegeven haar brede taakinvulling geen contact met de gehele rvc moeten hebben, in plaats van alleen met het auditcommissie?
7. Wat of wie staat rapportage van IA naar de voltallige rvc in de weg?
8. Gegeven de verschillen in antwoorden tussen IA, rvb en commissarissen op de open vragen over de toekomstige positie van het bedrijf/de organisatie, de bedreigingen/ uitdagingen en assets van het bedrijf is de vraag of de IA wel genoeg van buiten naar de organisatie kijkt en wat eruit de buitenwereld mogelijk op het bedrijf afkomt?
9. IA non-profit vindt veel nadrukkelijker dan de andere IA profielen dat 'assurance geven' en 'advies uitbrengen' binnen hun sector een taak moet zijn van IA. Hoe kan dit verschil in opvattingen worden verklaard?
10. Is het niet wenselijk dat IA's zich meer gaan verdiepen in wat het commissariaat inhoudt, welke ontwikkelingen er op dit gebied gaande zijn en wat dat kan betekenen voor hun werkzaamheden en eigen ontwikkeling? Is een op de IA afgestemde 'commissarisopleiding' daartoe geen geschikt instrument?

1 Inleiding

1.1 Introductie onderwerp

Meer aandacht voor IA en ook link naar rvc

De laatste jaren is de aandacht voor de positie van de IA toegenomen. Dit hangt vooral samen met de toegenomen aandacht voor governance in het algemeen. Het aannemen van de Sarbanes-Oxley Act (2002) waarmee de positie van de IA werd versterkt viel min of meer gelijktijdig met de installatie van de commissie corporate governance onder leiding van Morris Tabaksblat. In die eerste corporate governance code was nog geen aparte ruimte ingeruimd voor de IA. Die kwam er wel in de herziene code van 2008. Dat was niet heel uitgebreid. Slechts een kleine paragraaf werd specifiek gewijd aan de interne audit(or). Acht jaar later is dat anders. De corporate governance code 2016 onder leiding Jaap van Manen gaat veel dieper in op zowel de rol alsook op enige werkzaamheden van de IA en eveneens op benoeming, beoordeling en ontslag. Tevens wordt voor het eerst de rvc direct in relatie met de IA gebracht.

IA-vak en -aandachtsgebieden zijn niet in steen gebeiteld. Daarom voor discussie onderzoek naar opvattingen in relatie tot IA

Internal auditors, het lijkt alsof zij er al tijden rondlopen. En voor een aantal organisaties is dat ook het geval. Voor veel organisaties is deze **functie** echter **nieuw**. En dat is wennen en zoeken hoe inhoud en relaties vorm te geven. Voor de IA maar ook voor de CEO, de CFO, de commissarissen en ook voor degene die de 'eerste lijn verdedigen' speelt dit. Maar ook voor de '**gevestigde**' **IA** staat de tijd niet stil. Dat is voor IIA Nederland de reden geweest om in het kader van een voortdurende discussie over de toekomst van het vak uitgebreid de meningen van commissarissen, bestuurders en internal auditors te peilen over diverse aandachtsgebieden met betrekking tot de IA.

Uit het onderzoek blijkt dat er meer mogelijk is

Op grond van ons onderzoek menen we te mogen stellen dat IA en rvc en rvb eens **fundamenteel na** moeten **denken** of de aandachtsgebieden van de IA niet breder mogen/moeten zijn dan thans gebruikelijk. En ook in hoeverre de bestaande relaties vanuit IA naar de verschillende governance gremia wat creatiever mogen worden ingevuld. Daarbij moet de bereidheid bij de verschillende partijen wel zijn om niet in de 'huidige praktijk loopgraven' te willen blijven zitten. Het aandachtsgebied van IA moet zich misschien ook wel uitbreiden tot een kritische analyse van rvb en rvc. En dus niet alleen maar bezig zijn met het kijken vanuit de positie van de rvb en/of de rvc. We zijn er toch voor het belang van de onderneming/organisatie?

1.2 Structuur van het rapport

Toekomstbeeld bedrijf

Bij ons onderzoek en analyse is het **bedrijf**/de organisatie het **vertrekpunt**. Waar denken IA, commissarissen, leden rvb en secretarissen rvc dat dit over vijf tot tien jaar staat? Wat zijn de bedreigingen/**uitdagingen**/dilemma's waarmee de organisatie wordt geconfronteerd? Wat zijn de huidige **assets** die de basis moeten vormen voor het realiseren van die toekomst en wat mist er nog oftewel wat zijn gewenste assets? Dit is het centrale thema van hoofdstuk 2.

Taken, (niet-)financiële dimensie en toegevoegde waarde en belemmeringen

Vervolgens gaan we in hoofdstuk 3 in op de **taken** van IA (assurance, advies en/of inzicht geven), de aandacht voor de (**niet**-)**financiële dimensie** en de veronderstelde **toegevoegde waarde** van IA voor rvb, rvc, externe toezichthouder, auditcommissie en selectie- en remuneratiecommissie. Maar ook is er aandacht voor eventuele **belemmeringen**, waarmee IA kan worden geconfronteerd in de relatie met de genoemde governancegremia.

Uitspraken IA en externe accountant over aandachtsgebieden: wie doet wat?

Hoofdstuk 4 is wat ons betreft één van de belangrijkste onderdelen van het rapport. Het gaat over de **aandachtsgebieden waar** de **internal auditor** en/of de **externe accountant uitspraken** over doen (huidig) of zouden moeten doen (wenselijk). Daarbij hebben we gebruikelijke aandachtsgebieden als functioneren financiële kolom, IT-systemen, operationele processen opgenomen. Maar ook is gevraagd of en zo ja wie er uitspraken moet doen over het functioneren van senior management, van rvb en van rvc.

IA op hoofdlijnen

Hierna is **IA** op **hoofdlijnen** bekeken. Daarbij is in afwijking van de andere gesloten vragen gewerkt met een 10-puntsschaal. Wel is hier ook weer de constructie toegepast van een vergelijking van de huidige situatie met een norm/ambitie. Onderwerpen zijn onder andere de onafhankelijkheid van IA, relatie IA met rvb en rvc, werkwijze, samenstelling IA afdeling en rapportage door IA.

Diverse aspecten IA-plan

Vervolgens wordt in hoofdstuk 6 meer en detail ingezoomd op het **IA-plan**. Aan de orde komen wie een rol spelen bij het maken en fiatteren van dit plan. Wat is de scope zowel ten aanzien van de te onderzoeken thema's als in het onderzoek te betrekken personen en bedrijven/afdelingen. Met een antwoord op de vragen 'welke frequentie van rapportage wordt gehanteerd en aan wie wordt er gerapporteerd?' wordt het hoofdstuk zes afgesloten.

Selectie, benoeming, beoordeling, ontslag IA en contact IA - rvc

In het zevende en laatste hoofdstuk wordt ingegaan op de opvattingen rond het opstellen van **selectiecriteria**, de genoemde selectiecriteria, de **selectie**, de **benoeming**, de **beoordeling** en het **ontslag** van de internal auditor. Ook wordt aandacht geschonken aan het **contact** tussen **IA** en **rvc** en in hoeverre rvc dan wel **auditcommissie** zicht heeft op het functioneren van IA.

Toelichting onderzoeksmethode

In de **appendix** is een **toelichting** gegeven op de gehanteerde **onderzoeksmethode**. Daarbij is ook aangegeven welke profielen/benchmarks er worden onderscheiden in de beide onderzoeken, waarvan in dit rapport de resultaten worden gepresenteerd.

1.3 Enige aandachtpunten voor interpretatie onderzoek

Door huidig met wenselijk te vergelijken ontstaat gevoel voor mogelijke veranderingen

Een belangrijke dimensie in het onderzoek is dat er **voortdurend** wordt **gevraagd** naar de **huidige** en de **wenselijke situatie**. Hierdoor kan er een beweging worden weergegeven. Er kan zo gevoel worden gekregen voor de ontwikkeling van het vakgebied. Naast wat duidelijke uitgesproken resultaten, **verbeterwensen** genoemd, komen ook punten boven water in de sfeer van 'daar moeten we toch misschien eens over praten', de **bespreekbaar geworden punten**. Sommige gedachten/gevoelens hebben een **rijpingsproces** nodig om tot ontwikkeling te komen. We hopen daaraan met dit rapport een bijdrage te leveren. Hoe 'heilig' zijn sommige huisjes? Schieten we al gelijk uit de heup als het anders is dan we gewend zijn of zijn we bereid er eens serieus over na te denken?

Basis IA: internal auditor bij profit-bedrijf, niet zijnde een financiële instellingen > 1fte

Zowel in de IA-survey als in het commissarissen benchmarkonderzoek wordt gewerkt met **profielen** ook wel **benchmarks** genoemd. Bij beide onderzoeken wordt een basisprofiel onderscheiden. **In** het **commissarissen onderzoek** is hiervoor de term **basisprofiel** gehanteerd. Deze wordt gedefinieerd als: commissaris bij een beursgenoteerd bedrijf, een gewoon rvc lid en geen voorzitter, zit in een two–tier board, zit niet in een rvb elders, is ouder dan 55 jaar, is man en geen lid van de auditcommissie. **In** de **IA survey** wordt de term **basis IA** gehanteerd. Deze is gedefinieerd als zijnde: een internal auditor bij een profit-instelling, niet zijnde een financiële instelling en een omvang > 1 fte.

Benchmarks IA-survey

In de IA-survey worden naast basis IA de volgende profielen/benchmarks onderscheiden: **commissaris**; **IA fin instel**: internal auditor bij financiële instelling; **IA Small**: internal auditor met een bezetting ≤ 1 fte en **IA non-profit**: internal auditor bij een non-profit instelling.

Benchmarks commissarissen onderzoek

In het **commissarissen benchmarkonderzoek** zijn ook diverse profielen/benchmarks onderscheiden, en wel: het **basisprofiel** (gemakshalve het beursgenoteerd bedrijf genoemd) en een zeventiental profielen/andere benchmarks verdeeld in **bedrijfsprofielen** (groot niet-beursgenoteerd bedrijf, MKB, familiebedrijf, woningcorporatie, zorginstelling, culturele instelling, onderwijsinstelling, overige non-profitinstellingen en one-tier board), **persoonsgebonden profielen** (voorzitter, jongere commissaris, vrouw, commissaris met rvb positie elders en een commissaris lid van de auditcommissie) en drie **niet-commissaris benchmarks** namelijk leden rvb/directies, secretarissen van rvc's en internal auditors.

2 Toekomstperspectief, uitdagingen/ bedreigingen/dilemma's en assets

2.1 Achtergrond vragen en respons

Toekomst leidend voor kijken van en door rvc en internal auditor

Al een groot aantal jaren start het **commissarissen benchmarkonderzoek** met een aantal open vragen dat tot doel heeft om naar de toekomst te kijken. Dat is het **perspectief** waar ons inziens het **commissariaat** en **ook** het **werk** van de **internal auditor** tot op zekere hoogte tegen af dient te worden gezet. Uiteraard wordt er ook 'teruggekeken' om te zien wat er beter kan. Maar essentieel is wat er in de toekomst nodig is. Daar ligt de grootste taak en uitdaging. Oplossingsgericht denken om de toekomst mogelijk te maken en niet verzanden in terugkijken en mogelijk afrekenen. Wat is er nodig als rvc en internal auditor om daaraan een bijdrage te kunnen leveren?

Verwachtingspatroon voor positie bedrijf leidend

Gestart wordt met het **verwachtingspatroon** waar het bedrijf/de organisatie[9] over 5 tot 10 jaar staat. Als leidraad worden in dit verband begrippen als omzet, resultaat, product-/ dienstportfolio en werkgebied meegegeven. Uit de antwoorden blijkt dat diverse respondenten dan refereren aan de door het betrokken bedrijf gekozen doelstellingen en strategie. Maar mede uit door ons begeleide (zelf) evaluaties van rvc's blijkt dat er ook de nodige commissarissen en bestuurders zijn die een ander beeld schetsen dan correspondeert met het gekozen strategisch plan. En het is aannemelijk dat de betrokken commissaris/bestuurder zijn/haar beeld meeneemt in de discussie en de besluitvorming in de raad. Dit kan de basis zijn voor een Babylonische spraakverwarring en suboptimale besluiten. Geregeld aandacht schenken aan elkaars vooronderstellingen en 'finetunen' van de uitgangspunten en toekomstvisie is beslist de moeite waard.

Welke beren zijn er op de weg?

Ook door de respondenten gesignaleerde mogelijke **bedreigingen/uitdagingen/dilemma's** komen aan de orde. Welke beren zijn er op de weg om de verwachte/geplande toekomst te realiseren? De antwoorden variëren vanuit een duidelijk bedrijf en business model kijkende insteek tot antwoorden die meer zeggen over de specialistische insteek van de betrokken respondent. Een financieel iemand zal eerder relateren aan financiële gezondheid en de weinige digitaliseringsdeskundigen eerder aan uitdagingen op hun vakgebied. Overeenstemming binnen eenzelfde raad over de twee grootste bedreigingen/uitdagingen/ dilemma's is bepaald niet altijd aanwezig.

[9] In het vervolg hanteren wij voor de eenvoud het begrip bedrijf. Daaronder verstaan wij ook een organisatie.

(Vereiste) basis om toekomst te realiseren

Over de **aanwezige** en **gewenste assets/kwaliteiten** om die toekomst te kunnen realiseren lopen de opvattingen ook geregeld uiteen. Tussen bedrijven is dat uiteraard niet bevreemdend. Binnen eenzelfde rvc/rvb ligt dat wat anders. Wel zijn er soms wat meer algemene signalen waar te nemen. Bijvoorbeeld een tekort aan 'handjes' of aan digitaliseringsdeskundigen binnen de categorie gewenste kwaliteit. Maar ook worden geregeld als aanwezig asset bijvoorbeeld genoemd 'betrokkenheid' van het personeel en de 'reputatie' van het bedrijf. De meningen, waarop deze opvattingen dan zijn gestoeld, blijken niet zelden te herleiden zijn tot uitspraken van de rvb/de directie.

Respons op open vragen en verbijzondering antwoorden

253 commissarissen, 52 leden rvb/directies en secretarissen rvc's en 33 internal auditors hebben deze open vragen ingevuld. Per open vraag kan dit aantal wisselen.

De antwoorden op de open vragen zijn verbijzonderd naar het onderscheid profit versus non-profit sector (= non-profit) met respectievelijk 86 en 167 commissaris-respondenten. Bij de internal auditors is een verdeling aangebracht naar financiële instellingen en niet-financiële instellingen met elk een gelijk aantal respondenten. De opmerkingen van leden rvb/directie, secretarissen en internal auditors zijn niet opgenomen in de (sub-) totalen, maar telkens verantwoord sub directie/secretarissen (ook wel niet-commissarissen genoemd) en sub internal auditors.

2.2 Toekomstperspectief

Clusters voor rubricering 1.124 opmerkingen

Bij de indeling van de 874 opmerkingen van de commissarissen, de 130 van de leden van rvb's/directies en van secretarissen[10] en de 120 van de internal auditors zijn 5 clusters onderscheiden, namelijk:

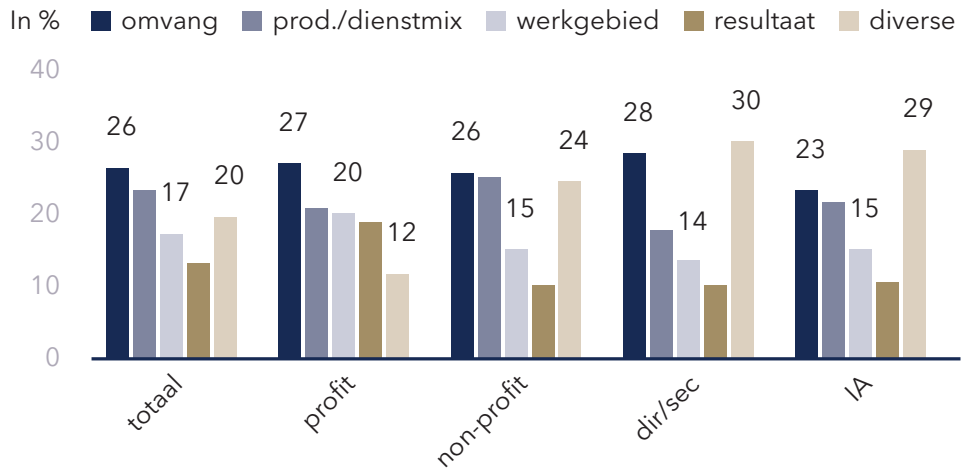
- **omvang**[11] (26 %) , verdeeld in toename, afname, gelijk, verschuiving binnen portfolio, acquisities, overgenomen worden en marktleiderschap;
- **product-/dienstportfolio** (23 %), verdeeld in breder, reductie, ongewijzigd, kwaliteit verbeteren/excelleren, specialiseren, verduurzaming en aanpassen bij gelijke omvang;
- **werkgebied/geografische spreiding** (17 %), verdeeld in breder, reductie, ongewijzigd, andere segmenten/sectoren en aanpassen bij 'gelijke' omvang;
- **resultaatontwikkeling** (14 %), verdeeld in meer, minder en ongewijzigd; en
- **diverse** (20 %), verdeeld over o.a. samenwerking/fusies, andere klantbediening, digitalisering, reputatie/uitstraling en financieel gezond worden.

[10] De directie/rvb en secretarissen worden bij de vragen over de open opmerkingen gezamenlijk de niet-commissarissen genoemd, zoals ook in de vorige edities van het commissarissen benchmarkonderzoek. De internal auditors worden uiteraard als aparte subgroep onderscheiden.
[11] Tussen haakjes staat vermeld het totaal aantal opmerkingen per cluster weergegeven als percentage van het totaal aantal opmerkingen bij de commissarissen.

Door commissarissen uit de **profitsector** zijn 337 opmerkingen gemaakt en uit de **non-profit sector** 537 opmerkingen. De 120 opmerkingen van de **internal auditors** zijn nagenoeg in gelijke mate verdeeld over financiële (59) en niet-financiële instellingen (61).

In **figuur** 2.2 zijn opgenomen het procentuele aantal opmerkingen per cluster voor het totaal (i.c. van de commissarissen), de profitsector, de non-profitsector, gezamenlijk de directeuren en de secretarissen van de rvc (= dir/sec) en de internal auditors (= IA).

Figuur 2.2 Aantal opmerkingen per cluster over toekomstperspectief (als percentage van totaal)



'Omvang' minder dominant. Meer oog voor 'product-/dienstportfolio'

Op **overall clusterniveau** laat het percentage opmerkingen bij de commissarissen per cluster dit jaar wat verschillen zien met voorgaande jaren (vanaf 2012). Vergeleken met 2012 en 2013 is het percentage opmerkingen in de cluster '**omvang**' geleidelijk en dat in de cluster '**werkgebied**' wat golvend gedaald. Voor de '**product-/dienstportfolio**' valt met een wat wisselend verloop in de tijd per saldo een stijging waar te nemen. Dat geldt in grote lijnen ook de '**resultaatontwikkeling**', zij het dat hier na 2014 sprake is van een stabiel percentage. Historisch gezien heeft de grootste toename in het procentuele aantal opmerkingen zich gemanifesteerd in de categorie '**diverse**'. Daarbij waren 2017 en 2015 uitschieters naar boven.

Vergeleken met het **zeven jaargemiddelde** ligt de cluster 'omvang' qua procentueel aantal opmerkingen daar duidelijk onder en de cluster 'product-/dienstportfolio' daar boven. De andere drie clusters bewegen zich rond of bevinden zich op het zeven jaargemiddelde.

Bij profitsector meer opmerkingen voor resultaatontwikkeling en werkgebied, bij non-profit meer bij diverse

Verhoudingsgewijs liet de profitsector meer opmerkingen zien in de clusters 'omvang', 'werkgebied' en 'resultaatontwikkeling' dan de non-profitsector. In deze laatste sector vielen vooral meer opmerkingen in de cluster '**diverse**'. In 2018 zijn de verhoudingen wat bijgesteld. Bij de **profitsector** liggen procentueel duidelijk meer opmerkingen in de clusters '**werkgebied**'

en '**resultaatontwikkeling**'. Bij de **non-profitsector** geldt dat voor de cluster '**diverse**'. Wel is bij deze cluster het percentage gedaald van 35 procent in 2017 naar 24 procent in 2018. Ten aanzien van de cluster **product**-/**dienstmix** ontlopen de percentages opmerkingen elkaar nauwelijks in de tijd.

Niet-commissarissen deels andere accenten

De **niet-commissarissen** laten voor 2018 op totaal niveau een vergelijkbaar beeld zien als de commissarissen bij 'omvang' en 'werkgebied'. **Een duidelijk verschil** doet zich voor bij '**diverse**' (+ 10 procentpunt) en '**product**-/**dienstportfolio**' (- 5 procentpunt) vergeleken met de commissarissen.

Internal auditor meer oog voor digitalisering dan anderen

De internal auditors laten als totale groep een grote mate van overeenkomst zien met de commissarissen als totaal. Alleen in de categorie 'diverse' wijken ze fors af (+ 9 procentpunt). Dit wordt vooral veroorzaakt door 9 % opmerkingen sub digitalisering en 5 % sub 'overige'. De laatste categorie is zeer divers. Het percentage bij digitalisering is opmerkelijk, want geen van de andere subgroepen komt daarbij enigszins in de buurt.

Tabel 2.2.1 Hoofdaccenten toekomstperspectief in procenten genoemd zijn (minimaal 5 % keer)

toekomstperspectief	**commissarissen**			**overigen**	
	profitsector	**non-profitsector**	**totaal**	**niet-commissaris**	**IA**
omzet/omvang:					
toename	20	15	17	17	12
ongewijzigd		8	5	8	5
P/D portfolio					
uitbreiding	13	8	10	8	9
verduurzaming		6			
ongewijzigd		7	6	7	
werkgebied:					
toename	7	5	6	5	6
ongewijzigd	12	9	10	8	6
Economisch resultaat					
toename	17		9		8
ongewijzigd		6		6	
diverse:					
samenwerking/fusie		7	5	9	
digitalisering	5				9
doelgroepgericht		5			
reputatie/uitstraling				8	

cluster 'omvang' (26 % van de gemaakte opmerkingen)

'Toename omvang/omzet' nog wel leidend, maar bij profitsector op retour

De **meeste opmerkingen** (2 procentpunt lager dan vorig jaar op 26 %) vallen nog **in** de categorie '**omvang**'. Dat is voor beide sectoren min of meer gelijk. Net als in het verleden is het **meest genoemd** de **groei** van de **omzet** met 17 % van de opmerkingen. Bij de **profit bedrijven** is dit 20 % (- 4 procentpunt) en bij de **non-profit** 15 % (+ 1 procentpunt). Daarmee is dit verschil tussen beide sectoren duidelijk teruggelopen.

De **niet-commissarissen** (directie en secretaris rvc) laten een **vergelijkbaar beeld** zien als de commissarissen in de **non-profitsector**.

Internal auditor conform non-profit

De **internal auditors** laten op totaalniveau eveneens een vergelijkbaar beeld zien als de **non-profitsector**. Daarbij is er bij de internal auditors **geen** substantieel **onderscheid** tussen de **financiële** en de **niet-financiële** instellingen.

cluster 'product-/dienstportfolio' (23 % van de gemaakte opmerkingen)

Meer oog voor product-/dienstportfolio

Het procentuele aantal opmerkingen voor de cluster product-/dienstportfolio is duidelijk gestegen (van 18 % naar 23 %). Deze stijging geldt voor beide sectoren, maar is sterker bij de non-profit sector. Dit is met name te herleiden tot de 6 % score voor verduurzaming.

Vooral uitbreiding

Binnen deze cluster is uitbreiding met 10 % het meest genoemd, waarvan 13 % in de profitsector en 8 % in de non-profitsector.

Het beeld bij de niet-commissarissen correspondeert weer met dat van de commissarissen uit de non-profit sector met dien verstande dat verduurzaming hier niet voorkomt.

Internal auditors zien alleen uitbreiding

De internal auditors laten qua beeld meer overeenstemming zien met de commissarissen als totaal. Alleen het ongewijzigd blijven van de product-/dienstportfolio komt niet voor. Ook nu is er geen substantieel verschil tussen de situatie bij de financiële en de niet-financiële instellingen.

cluster 'werkgebied' (17 % van de gemaakte opmerkingen)

Een gelijk werkgebied, en een betere positie in elk werkgebied is vooral in profitsector leidend

De 17 % van de opmerkingen in de cluster **werkgebied** is iets hoger dan in het vorige onderzoek. Ook dit jaar is een **ongewijzigde situatie** (10 %) **vaker** genoemd **dan** een **verbreding** (6 %). Beide sectoren ontlopen elkaar niet veel bij deze rubrieken.

Vergeleken met vorig jaar is er binnen de **profitsector** een verschuiving waar te nemen om nog sterker dan vorig jaar minder te verbreden, maar nadrukkelijker in de bestaande (al dan niet internationale) markten eerst een betere positie te verwerven.

Ook nu liggen de signalen van de **niet-commissarissen** weer dicht bij die van de commissarissen uit de non-profitsector.

Bij internal auditor meer evenwicht als totaal

Bij de **internal auditors** zijn **uitbreiding** en **ongewijzigd blijven** van het **werkgebied** eveneens voldoende vaak genoemd met elk 6 %. Er is bij deze subgroep derhalve geen sprake van verschil in accenten. Alleen de **internal auditors** bij de **niet-financiële** instellingen hebben één rubriek vaak genoeg genoemd (8 % keer). Dit betreft dan een ongewijzigde situatie.

cluster 'economisch resultaat' (14 % van de gemaakte opmerkingen)

Profitsector duidelijk positief gestemd over resultaat

Het procentuele aantal opmerkingen over **resultaat** is ook dit jaar min of meer **stabiel** gebleven op 14 %. Bij de **profitsector** is, evenals vorig jaar, door 17 % op een **stijging** van de winst gewezen. In de **non-profitsector** en bij de **niet-commissarissen** betreft 6 % van de opmerkingen een ongewijzigd resultaat.

Internal auditor ziet hoger resultaat

De **internal auditors** laten een **vergelijkbaar accent** zien als de **commissarissen** als **totaal** met een 8 % keer genoemde toename van het resultaat. Nu is deze cluster **alleen** bij de **financiële instellingen** vaak genoeg naar boven gekomen om apart te worden vermeld.

cluster 'diverse' (20 % van de gemaakte opmerkingen)

'Diverse' niet meer meest genoemde cluster in non-profitsector

In de cluster **diverse** is het procentuele aantal opmerkingen 5 procentpunt lager dan in 2017. Dit komt ook nu weer primair op het conto van de **non-profit sector** met 24 % (35 % in 2017) van de opmerkingen tegen 12 % (11 % in 2017) in de **profitsector**. De daling bij de non-profitsector is voor een substantieel deel te herleiden tot minder opmerkingen in de categorieën reputatie/uitstraling, fusie en samenwerking en overige. Deels is dit weer ongedaan gemaakt door het **hogere percentage** opmerkingen om meer gericht op de

doelgroep/klant te zijn.

Relatief vaak zijn genoemd in de non-profit sector **samenwerking** met **derden/fusies** (7 %) en **doelgroep gericht bezig zijn** (5 %).

Bij de **niet-commissarissen** valt 30 % (25 % in 2017) van de opmerkingen in deze cluster. Het patroon is vergelijkbaar met dat bij de commissarissen van de non-profitsector met **minder** '**aandacht**' voor **doelgroepgericht** en juist **meer** voor '**reputatie**/uitstraling'.

Digitalisering vooral bij IA's financiële bedrijven ook 'top of mind'

De **internal auditors** hebben meer dan enig andere subgroep **digitalisering** (9 % keer) vermeld en dan specifiek **bij** de **financiële instellingen**. Bij de niet-financiële instellingen is dit onderwerp onvoldoende vaak genoemd om apart te worden vermeld. Alleen de **profitsector** heeft dit onderwerp met 5 % opmerkingen ook vaak genoeg aangegeven. Opvallend is verder dat ook bij de subgroep niet-commissarissen dit onderwerp **geen** '**top of mind**' aandachtsgebied is in de 'opportunity-sfeer'. Overigens hebben de internal auditors rubrieken als samenwerking/fusie, doelgroepgericht bezig zijn en reputatie/uitstraling niet vaak genoeg vermeld om hier op te nemen.

Resumé vergelijking financiële en niet-financiële instellingen

Tabel 2.2.2 Hoofdaccenten toekomstperspectief in procenten genoemd zijn: (minimaal 5 % keer)

verwachte situatie	commissarissen		IA	
	fin.inst	non-fin.inst	fin.inst	non-fin.inst
omzet/omvang:				
toename	21	16	14	10
ongewijzigd		6		
P/D portfolio				
uitbreiding	10	10	10	8
ongewijzigd		6		8
werkgebied:				
toename		6		
ongewijzigd	14	10		
economisch resultaat				
toename	16	8	8	
diverse:				
digitalisering	6		12	

Legenda: fin.inst: financiële instellingen; non-fin.inst: niet-financiële instellingen; geel: 5 % procentpunt meer genoemd dan vergelijkbare tegenhanger.

In financiële sector veel overeenkomsten

Van de vijf door de **commissarissen** van **financiële instellingen** genoemde rubrieken worden er vier ook door de **internal auditors** van de financiële instellingen genoemd. Alleen een ongewijzigd werkgebied is niet door de internal auditors vermeld. In de financiële sector is er derhalve sprake van een redelijke mate van overeenkomst.

In niet-financiële sector veel minder

Van de zeven door de **commissarissen** van **niet-financiële instellingen** genoemde rubrieken zijn er drie ook door de **internal auditors** van niet-financiële instellingen vermeld. De **overeenstemming** is hier derhalve aanzienlijk **geringer**.

Bij een vergelijking tussen de internal auditors uit beide subgroepen zijn twee rubrieken door beide genoemd. De **internal auditors** van de **niet-financiële instellingen** hebben nog gewezen op een ongewijzigde product-/dienstportfolio. Die van de **financiële instellingen** verwachten een **toename** van het **economisch resultaat** en de nodige **stappen** op het gebied van **digitalisering**.

Digitalisering 'top of mind' bij financials

Overigens lijkt **digitalisering bij** de **financiële instellingen** '**top of mind**'. Zowel commissarissen als internal auditors hebben deze rubriek spontaan voldoende vaak genoemd.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Waarom is digitalisering wel top of mind in financiële sector en niet in niet-financiële sector?

Opvallend is dat **digitalisering** zowel bij de commissarissen als de internal auditors bij de **financiële instellingen spontaan** vaak genoeg is genoemd om **vermeld** te worden. Bij de niet-financiële instellingen is dat bepaald niet het geval. Hardop denkend en zoekend naar een verklaring delen wij wat van onze gedachten. Kan het zijn dat digitalisering in de financiële sector in het algemeen veel eerder op de agenda is gekomen dan in andere sectoren? Zijn ontwikkelingen op het gebied van digitale transformatie in de ruimste zin des woords eerder een bedreiging voor het business model van financiële instellingen dan voor andere sectoren, waar bijvoorbeeld met fysieke producten wordt gewerkt? Of is het financiële product, mede onder invloed van de externe toezichthouders, een commodity geworden. Er moet op kosten worden geconcurreerd. Dus standaardisering, automatisering, robotisering en artificial intelligence moeten de dienstverlening arbeidsextensiever maken. Is dat wat de klant echt wil? Wat is dan straks het onderscheidend vermogen van een financiële instelling? En waar draagt de internal auditor een steentje bij in deze geschetste gang van zaken? Is dat op het gebied van compliance? Of is het op het gebied van het aandragen van verbetersuggesties voor de operationele processen? Of gaat deze rvb en rvc meer inzicht geven hoe de organisatie in het algemeen met deze materie om moet gaan? Is de internal auditor volgend of initiërend?

Waarom staan duurzaamheid, samenwerking/fusies en meer doelgroepgericht bezig zijn niet op het netvlies van bijvoorbeeld de internal auditor uit de financiële sector?

Internal auditors spreken ten aanzien van de uitvoering van hun taken geregeld over een op basis van risicoanalyse gestoelde aanpak van hun werkzaamheden. Risico is een tweezijdig begrip. Er kan zowel over de downside als over de upside worden gesproken. In het kader van deze vraag ligt het upside verhaal het meest voor de hand om dat te noemen. Alleen bij de drie in de vraag genoemde onderwerpen hebben slechts de commissarissen uit de non-profitsector deze onderwerpen voldoende vaak genoemd. Daarbij is dat overigens niet altijd als een offensieve, maar soms ook als een defensieve stap aan de orde gesteld. Maar als we diverse publicaties mogen geloven, moet er op Europees niveau nog een consolidatie gaan plaatsvinden in de financiële sector. Zijn daar de nodige barrières te overwinnen? Ja, zeker. Maar blijkbaar laat men het hoofd op voorhand al hangen. Of zien wij iets niet? Is het gevaar niet aanwezig, dat als de financiële sector in Nederland nu niet acteert, dat er dan straks, over circa 10 jaar, geen Nederlandse financiële sector meer is? In hoeverre is dit een onderwerp dat ook op het bordje van een internal auditor moet liggen? Een vergelijkbare redenering kan worden opgezet over duurzaamheid. Wordt dit als een bedreiging gezien of als een opportunity? Werken de internal auditors bij organisaties die niet in de voorhoede willen opereren, of …? En klantgericht is toch een belangrijk thema bij de financiële instellingen? Waarom is dat niet breed als 'top of mind' naar boven gekomen? Of is klantgericht alleen een papieren kreet en is deze niet geïnternaliseerd bij de medewerkers, commissarissen, bestuurders en internal auditors van financiële instellingen? Wat zijn de risico's van het onvoldoende scherp voor ogen hebben van een paar van de hier genoemde aandachtsgebieden?

Indeling in clusters

2.3 Bedreigingen/uitdagingen/dilemma's

Bij de indeling van de 758 opmerkingen van de commissarissen, de 136 van de leden van niet-commissarissen en de 96 van de internal auditors zijn 4 clusters onderscheiden, namelijk:

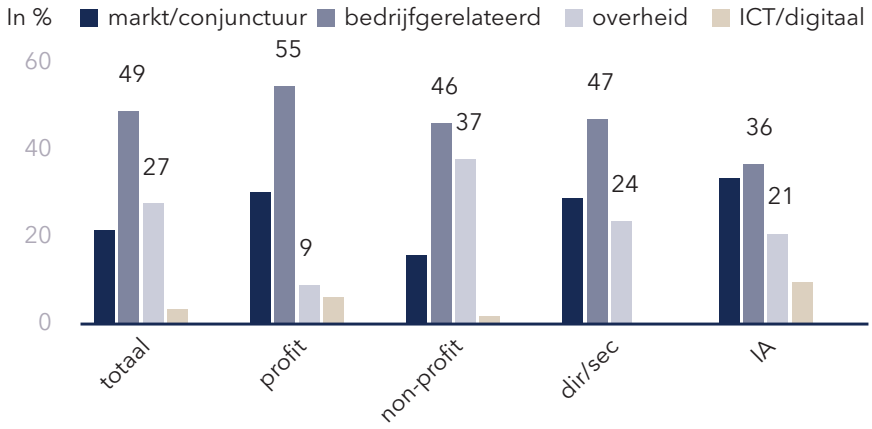
- **markt/conjunctuur** (21 %)[12];
- **meer bedrijf gerelateerd** (49 %);
- **overheid/politiek regelgeving** gericht (27 %); en
- **ICT** en/of **digitale ontwikkelingen** (3 %).

Door commissarissen uit de **profitsector** zijn 266 opmerkingen gemaakt en door die uit **non-profit sector** 492. Bij de **internal auditors** zijn 54 opmerkingen afkomstig uit de niet-financiële sector en 42 uit de financiële sector.

[12] Tussen haakjes staat het totaal aantal opmerkingen per cluster als percentage van het totaal aantal opmerkingen bij commissarissen.

In **figuur 2.3** zijn opgenomen het procentuele aantal opmerkingen per cluster voor het totaal (i.c. van de commissarissen), de profitsector, de non-profitsector, gezamenlijk de directeuren en secretarissen van de rvc (=dir/sec) en de internal auditors van de financiële instellingen en van de niet-financiële instellingen.

Figuur 2.3 Aantal opmerkingen per cluster over bedreigingen/uitdagingen (als percentage van het totaal)



Stabiel beeld met helft opmerkingen in cluster 'bedrijfgerelateerd'

Op overall clusterniveau verschilt het percentage opmerkingen van **commissarissen** in de afzonderlijke clusters nagenoeg niet van die van vorig jaar. Ook wijken de percentages niet noemenswaardig af van de zeven jaargemiddelden. Het leeuwendeel van de opmerkingen blijft in de cluster 'bedrijfgerelateerd'.

Bij de **niet-commissarissen** wijkt het procentuele aantal opmerkingen in drie van de vier clusters niet veel af van dat van de commissarissen. Alleen **in** de cluster '**markt/conjunctuur**' hebben zij met 29 % een **hoger percentage** dan de commissarissen met 21 %.

Vooral non-profit uitdaging bij 'overheid'

De grote **verschillen** tussen de **profit**- en **non-profitsector** bij de commissarissen betreffen, evenals vorig jaar, een groter aandeel voor markt/conjunctuur en bedrijfgerelateerd bij de profitsector dan bij de non-profitsector. Het tegendeel gaat op voor het aandeel 'overheid'.

Eigen profiel bij internal auditors

Hier divergeren de opvattingen van de **internal auditors** ten opzichte van die van de commissarissen. Voor '**markt/conjunctuur**' en voor '**ICT/digitaal**' bevinden zij zich het dichtst **bij** de **profitsector**. Voor '**bedrijfgerelateerd**' en voor '**overheid**' ligt de aansluiting dichter **bij** de **non-profit sector**. De internal auditors hebben hier duidelijk een eigen profiel.

Tabel 2.3 Hoofdaccenten bedreigingen/uitdagingen/dilemma's in procenten genoemd zijn (minimaal 5 % keer)

bedreigingen/uitda-gingen/ dilemma's	commissarissen			overigen	
	profitsector	non-profitsector	totaal	niet-commissaris	IA
markt/conjunctuur:					
marktomstandigheid	5			5	9
vraag				5	
reputatie/draagvlak	6				
concurrentie	7				8
bedrijfgerelateerd:					
menselijke factor	23	12	16	17	7
product/dienstportfolio	13	15	13	12	14
funding/finan. kracht	6	8	7	6	6
int. org./bedrijfsstruc-tuur	8		5		6
overheid:					
gedrag/regel-/wet-geving	7	24	18	18	15
ICT/digitalisering	6				9

cluster 'bedrijfgerelateerde onderwerpen' (49 % van de opmerkingen)
Procentueel het vaakst zijn bij commissarissen binnen deze cluster genoemd de:

'Menselijke factor' en 'product-/dienstportfolio' nog steeds het meest genoemd

- '**menselijke factor**'
  gewenste kwaliteit en aantallen medewerkers/management en bedrijfscultuur;
- '**product**-/**dienstportfolio**'
  (inclusief business model, technologische ontwikkeling/innovatie en verduurzaming;
- '**funding/financiële kracht**'; en
- '**interne organisatie**/**bedrijfsstructuur**'
  (inclusief executie).

Met name beschikbaarheid werknemers een uitdaging

Meer op detailniveau kijkend zijn in zowel de profit- als de non-profitsector geregeld genoemd:

- '**funding/financiële kracht**';
- de '**menselijke factor**' en dan met name de beschikbaarheid van medewerkers, zowel qua kwaliteit als aantal; en
- '**product**-/**dienstportfolio**', inclusief verduurzaming.

Bedrijfscultuur en management punt van aandacht in profitsector

De '**bedrijfscultuur**' en de '**beschikbaarheid**' van voldoende en gekwalificeerde **managers** is een uitdaging in de **profitsector**. In de **non-profitsector** liggen op deze beide gebieden blijkbaar **geen uitdagingen**. Hetgeen enige verbazing wekt, gezien de geregeld geuite opmerking dat de WNT een remmende invloed heeft op het kunnen aantrekken van de gewenste kwaliteit aan management.

Operational excellence bij non-profit al goed geregeld?

Wat betreft de '**interne organisatie** en **bedrijfsstructuur**' (o.a. executie en slagvaardigheid) ziet de profitsector daar in de breedte wel verbetermogelijkheden liggen. Een begrip als 'operational excellence' komt in dit verband naar boven drijven. Blijkbaar is dit in de non-profitsector niet nodig.

Niet-commissarissen geen uitschieters

De **niet-commissarissen** hebben **geen** uitgesproken **uitschieters**. Ze hebben vooral oog voor:

- de '**menselijke factor**' met betrekking tot medewerkers (8 % keer genoemd) en management (7 % keer genoemd);
- '**funding/financiële kracht**;
- '**product**-/**dienstportfolio**'; en
- '**interne organisatie** en **bedrijfsstructuur**'.

Geen van de afzonderlijke rubrieken is vaker dan 8 % keer genoemd.

Laag percentage voor menselijke factor bij internal auditors

De **internal auditors** vertonen de meeste overeenkomst met de commissarissen als totale groep, zowel qua rubrieken als bijbehorende percentages. Alleen het **percentage** dat betrekking heeft op de **menselijke factor** is met 7 % relatief erg **laag**. Overigens blijkt de menselijke factor primair bij de niet-financiële stellingen actueel te zijn.

cluster 'overheid' (27 % van gemaakte opmerkingen)

'last' van overheid voor profitsector relatief bescheiden

Bij de **profitsector** valt 9 % van de opmerkingen in deze cluster. Bij de **non-profitsector** is dit met 37 % fors hoger.

Met name de regel-/wetgeving en gedrag van de overheid zijn de veelgenoemde bedreigingen/uitdagingen voor zowel profit- als non-profitsector. Bij de **profitsector** is dit '**overheidseffect**' met circa 7 % van de opmerkingen relatief gering vergeleken met het overall percentage van de **non-profitsector** van 24 %.

Bij niet-commissarissen kwart opmerkingen in deze cluster

De **niet-commissarissen** komen in deze cluster op 24 % van de opmerkingen. Regel- en wetgeving en door overheid veroorzaakte hogere kosten/heffingen zijn samen al goed voor 17 % van de genoemde bedreigingen/uitdagingen.

Overheid ook bij internal auditor kwade genius

Het **beeld** bij de **internal auditors wijkt niet** substantieel **af** van dat **van** de **niet-commissarissen**. Ook hier is de overheid, zowel bij de financiële als de niet-financiële instellingen de grote boosdoener/onzekere factor.

cluster 'markt/conjunctuur (21 % van de gemaakte opmerkingen)

Bij non-profitsector geen onderdeel vaak genoeg genoemd

De markt/'conjunctuur' komt qua procentueel aantal opmerkingen weer op de derde plaats. Voor de **profitsector** valt 30 % van de opmerkingen in deze cluster tegen 16 % voor de non-profitsector. Bij de **non-profitsector overall** heeft **geen** van de afzonderlijke **rubrieken** meer dan **3 %** van de opmerkingen gekregen.

Bij de **profitsector** als geheel liggen de uitdagingen/bedreigingen/dilemma's op het terrein van:

- '**marktomstandigheden**';
- '**reputatie/draagvlak**'; en
- '**concurrentie**'.

Niet-commissaris: vraag en markt

Voor de **niet-commissarissen** liggen de onzekerheden bij de **marktomstandigheden** en de **vraagontwikkeling**.

Marktomstandigheden en concurrentie issue bij internal auditors

Van de afzonderlijke subgroepen hebben de **internal auditors** in **deze cluster procentueel** de **meeste onderwerpen** genoemd. Het percentage bij de financiële instellingen ligt hoger dan dat van de niet-financiële instellingen. De meeste overeenkomst is er met de commissarissen uit de profitsector. Twee van de drie daar genoemde rubrieken komen ook voor bij de internal auditors, namelijk **marktomstandigheden** en **concurrentie**. De eerstgenoemde rubriek manifesteert zich bij de internal auditors van de niet-financiële instellingen. De andere rubriek komt niet terug bij de financials en de non-financials.

cluster ICT en/of digitalisering

ICT/digitalisering alleen bij commissaris in profitsector op netvlies

Ook dit jaar is weer een aparte cluster onderscheiden met betrekking tot **ICT en digitale ontwikkelingen**. Het **aantal opmerkingen** in deze cluster (3 %) is en blijft al jaren **bescheiden**. Alleen bij de **profitsector** is dit met 6 %, evenals vorig jaar, **relatief vaak** genoemd. Dit geldt niet voor de non-profitsector en ook niet voor de niet-commissarissen.

Zeer opvallend is dat deze cluster bij de **niet-commissarissen** niet meer dan **één keer** als uitdaging, probleem, bedreiging of dilemma is **genoemd**. Vergeleken met de 0 keer van vorig jaar is dat een 'giga-vooruitgang'.

Vooral internal auditor niet-financiële sector ziet uitdaging

Bij de **internal auditors** valt **9 %** van de opmerkingen in deze cluster. Deze blijken **hoofdzakelijk** in de **niet-financiële sector** voor te komen. Opvallend is dat deze groep internal auditors digitalisering niet bij het toekomstperspectief heeft neergezet, maar bij uitdagingen/problemen/bedreigingen. Andersom hebben de internal auditors uit de financiële sector digitalisering wel bij toekomstperspectief gezet, maar niet bij de bedreigingen/uitdagingen. Fascinerend!

Resumé vergelijking financiële en niet-financiële instellingen

Tabel 2.3.2 Hoofdaccenten bedreigingen/uitdagingen/dilemma's in procenten genoemd zijn (minimaal 5 % keer)

bedreigingen/uitdagingen/ dilemma's	commissarissen		IA	
	fin.inst	non-fin.inst	fin.inst	non-fin.inst
markt/conjunctuur:				
marktomstandigheid	6			9
concurrentie	6			
bedrijfgerelateerd:				
menselijke factor	14	17		12
product/dienstportfolio	15	13	9	17
funding/finan. kracht	8	7		
overheid:				
gedrag/regel-/wetgeving	7	19	14	15
ICT/digitalisering	10			13

Legenda: fin.inst: financiële instellingen; non-fin.inst: niet-financiële instellingen; geel: 5 % procentpunt meer genoemd dan vergelijkbare tegenhanger.

In financiële sector bepaald geen brede consensus

Van de zeven door de **commissarissen** van **financiële instellingen** genoemde rubrieken worden er twee ook door de **internal auditors** van de financiële instellingen genoemd. Dit betreft de product-/dienstportfolio en de regel-/wetgeving bij de overheid. In de financiële sector is er nu bepaald geen sprake van een brede consensus tussen commissarissen en internal auditors.

In niet-financiële sector ook geen consensus

Van de vier door de **commissarissen** van **niet-financiële instellingen** genoemde rubrieken zijn er drie ook gedeeld door de **internal auditors** van niet-financiële instellingen. Alleen funding is niet gedeeld. Daarnaast hebben deze internal auditors nog twee onderwerpen genoemd die niet bij de commissarissen voorkomen. Het gaat hier om marktomstandigheden en ICT/digitalisering. Ook in dit segment van de niet-financiële instellingen is de consensus beperkt.

Bij een vergelijking tussen de **internal auditors** uit beide subgroepen **zijn twee** rubrieken **door beide genoemd**. Het betreft: de product-/dienstportfolio en de regel-/wetgeving. De internal auditors van de niet-financiële instellingen hebben daarnaast nog een drietal andere onderwerpen genoemd.

Twee onderwerpen bij elke subgroep

Door **alle** hier onderscheiden **subgroepen** zijn twee onderwerpen door iedereen **gedeeld**, namelijk: de **product**-/**dienstportfolio** en de **regel**-/**wetgeving** van de overheid.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Waarom wordt menselijke factor zo weinig genoemd door internal auditor en 'alleen' bij de niet-financiële instellingen?

Voor alle internal auditors gezamenlijk neemt de **menselijke factor** met zeven % keer genoemd zijn een **bescheiden plaats** in binnen de cluster 'bedrijfgerelateerd'. Bovendien speelt het dan nog alleen bij de niet-financiële bedrijven. Is dat een dimensie, waarvoor de **internal auditor** geen oog heeft en waarmee deze zich **niet bezighoudt**? En als dat laatste het geval is, waarom dan niet? Alle andere subgroepen geven aan dat hier een probleem/uitdaging ligt. Digitalisering was bij de internal auditors, maar ook bij de commissarissen in de financiële sector 'top of mind' als naar de toekomst werd gekeken. Voor de commissarissen uit deze sector is digitalisering dat ook in de categorie bedreigingen/uitdagingen, maar niet voor de internal auditors. Zou er een verband zijn in die zin dat de internal auditors verwachten dat problemen met de menselijke factor worden opgelost langs de weg van digitalisering? Dat wil zeggen afvloeien van mensen en meer 'digitaliseren, robotiseren of …? Maar is er dan voor financiële instellingen geen schaarste ten aanzien van het aantrekken van mensen met de vereisten kwalificaties? En waarom wordt deze gedachte dan niet gedeeld door de commissarissen en de niet-commissarissen? In dat verband is het opvallend is dat de internal auditors bij de niet-financiële instellingen zowel een uitdaging zien bij de menselijke factor als bij de digitalisering. Hetgeen ons een meer voor de hand liggende combinatie lijkt te zijn.

Huilen de internal auditors mee met de wolven in het 'overheids-bos' of is er echt een uitdaging?

Is de overheid echt de boosdoener of is dat het stereotiepe afzetten tegen de overheid? We houden niet van regels, maar soms zijn ze wel nodig, of niet? Met name in de non-profitsector wordt geregeld gewezen op het gedrag en de wet- en regelgeving van de overheid. Een bekende situatie is bijvoorbeeld de woningcorporatie-sector. Op grond van een aantal majeure incidenten heeft die sector een woud van regels over zich heen gekregen. En daarnaast ook de nodige regels met financiële gevolgen. Een aantal van deze regels heeft ook een forse beslag op de interne organisatie gelegd. Eén van de gevolgen is volgens de sector ook dat de nieuwbouw voor de sociale woningbouw in het gedrang is gekomen. Het gevolg hiervan is onder andere dat de wachttijd voor een woning in de sociale sector voor diverse mensen de grens van het acceptabele heeft overschreden. Maar ook de financiële sector wordt geconfronteerd met maatregelen, die onderling de nodige spanningsvelden opleveren. En soms lijkt het erop dat sommige maatregelen niet voor iedereen gelden, waarbij wij in het bijzonder denken aan een paar van de wereldwijde grote techbedrijven. De administratieve en uitvoeringsbelasting van sommige maatregelen is substantieel. Als een internal auditor het heeft over de overheid als uitdaging/bedreiging, moet dan in de sfeer van hetgeen hiervoor is gezegd, worden gedacht? Of moet aan iets anders worden gedacht? Bijvoorbeeld in de richting van maatregelen die aanvankelijk met grote weerstand zijn begroet, maar waar bij nader inzien een plus uit is ontstaan. Misschien kunnen diverse maatregelen op het gebied van duurzaamheid in deze categorie worden gezien. Soms is het terecht dat de overheid minder vrijblijvend een richting aangeeft. Een punt dat we nog niet hebben genoemd, betreft het door menigeen genoemde onvoorspelbare gedrag van overheid (en politiek). Of gedrag, waarbij onvoldoende is nagedacht over de praktische consequenties voor bedrijven en organisaties. De nieuwe privacyregels hebben wat dat betreft niet bijgedragen aan het goed kunnen functioneren van organisaties waar veel vrijwilligers werkzaam zijn. Maar nog afgezien van de door ons geopperde gedachten kunnen we uit het onderzoek nog steeds niet eenduidig afleiden wat de internal auditor (en ook de commissaris) in concreto voor ogen heeft.

2.4 Aanwezige en gewenste assets/kwaliteiten om toekomstperspectief te realiseren

Indeling in clusters

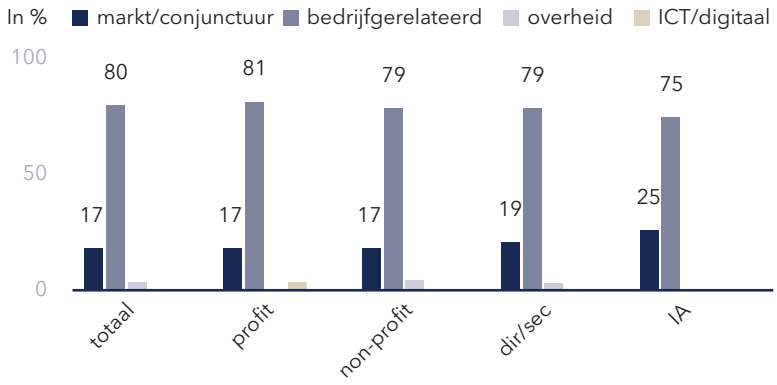
In het onderzoek is gevraagd naar zowel de aanwezige als ook naar de gewenste assets/kwaliteiten. Allereerst gaan wij in op de aanwezige assets/kwaliteiten. Daarna vermelden wij de in onze ogen belangrijkste verschillen van de gewenste situatie met de huidige situatie.

De 620 opmerkingen van de commissarissen, de 113 van de niet-commissarissen en de 75 van de internal auditors zijn in dezelfde vier clusters ondergebracht als bij 'bedreigingen', namelijk:

- **markt/conjunctuur** (17 %; 14 %[13]);
- **meer bedrijf gerelateerd** (80 %; 75 %);
- **overheid/politiek regelgeving** gericht (2 %; 7 %); en
- **ICT** en/of **digitale ontwikkelingen** (1 %; 4 %).

2.4.1 Aanwezige assets/kwaliteiten

Figuur 2.4.1 Aantal 'aanwezige assets' per cluster (als % van totaal)



Op clusterniveau duidelijke overeenstemming tussen profit-, non-profitsector en niet-commissarissen

Evenals in voorgaande jaren is het **percentage opmerkingen** in de clusters 'bedrijfgerelateerd' met 80 % en 'markt/conjunctuur' met 17 % goed voor nagenoeg alle opmerkingen.

Het percentage opmerkingen in de cluster '**markt/conjunctuur**' is vanaf 2012 gestaag gestegen van 12 % naar 17 % in 2018. Het percentage opmerkingen in de cluster '**bedrijfgerelateerd**' varieert doorgaans tussen 80% en 85% met een dip in 2017 van 77 %. De cluster '**overheid**' en '**ICT/digitalisering**' komen in al die jaren op overall niveau niet boven de 5 %. Alleen in 2017 kwam de profitsector op 5 % van de opmerkingen voor ICT/digitalisering.

Vergeleken met het **vorig onderzoek** is er een lichte verschuiving opgetreden met procentueel iets minder opmerkingen voor markt/conjunctuur en iets meer voor bedrijfgerelateerd.

[13] Tussen haakjes staat vermeld het totaal aantal opmerkingen per cluster als percentage van het totaal aantal opmerkingen bij de commissarissen. Het eerste percentage betreft de aanwezige assets en het tweede percentage de gewenste assets.

Op overall cluster niveau laten de profitsector en de non-profitsector geen grote verschillen zien.

De **niet-commissarissen** laten met 19 % voor markt/conjunctuur en 79 % voor bedrijfgerelateerd een vergelijkbaar beeld zien als de commissarissen. De bewegingen ten opzichte van vorig jaar zijn hier juist tegengesteld aan die van de commissarissen.

Bij internal auditors 'markt/conjunctuur' sterker. ICT/digitalisering geen asset!

De **internal auditors** wijken wat af van de andere subgroepen. Het hoofdaccent is gelijk, maar de percentages lopen wel wat uiteen. Vooral de '**markt/conjunctuur**' **is** procentueel gezien met 25 % van de opmerkingen **sterker** dan bij de andere spelers. Bij de financiële instellingen is dit volgens de internal auditors vooral bij de reputatie/het draagvlak het geval en bij de niet-financiële instellingen bij de markt-positie. Overigens heeft geen van de internal auditors ICT/digitalisering als een asset genoemd!

Tabel 2.4.1.1 Hoofdaccenten aanwezige assets/kwaliteiten in % genoemd zijn (minimaal 5 % keer)

Assets/kwaliteiten: aanwezig	**commissarissen**			**overigen**	
	profitsector	**non-profitsector**	**totaal**	**niet-commissaris**	**IA**
markt/conjunctuur:					
reputatie/draagvlak	5	8	7	6	13
marktpositie	9	5	6	6	11
bedrijfgerelateerd:					
menselijke factor	47	35	40	27	35
product/dienstportfolio	13	13	12	15	14
funding/finan. kracht	6	11	9	9	8
int. org./ bedrijfsstructuur	8	7	7	11	

cluster bedrijfgerelateerd (80 % van de opmerkingen)

Sterke punten: medewerkers, bedrijfscultuur en product-/dienstportfolio

Binnen de cluster **bedrijfgerelateerd** scoren qua procentueel aantal opmerkingen het hoogst:

- bij de **menselijke factor** (40 %):
  - bedrijfscultuur (13 %);
  - medewerkers, inclusief ervaring/vakkennis en expertise (18 %);
  - management (9 %);
- **funding/financiële kracht** (9 %);
- **product-/dienstportfolio** (12 %); en
- **interne organisatie/bedrijfsstructuur**, inclusief executie (7 %).

Dit jaar enkele grotere verschuivingen

Vergeleken met vorig jaar doen de grotere verschuivingen (> dan 5 procentpunt) zich voor bij: aan de ene kant **bedrijfscultuur** en **innovatie**, beide een **afname** en aan de andere kant bij **medewerkers** en **funding**/financiële kracht, beide een **toename** qua procentueel aantal opmerkingen.

Afwijkend beeld bij niet-commissarissen, vooral bij menselijke factor

De **niet-commissarissen** laten een wat van de commissarissen **afwijkend beeld** zien. Heel opvallend is dat vooral de **menselijke factor** als asset bij directie/secretarissen met 27 % relatief **veel minder** wordt **genoemd** dan bij de commissarissen. Het betreft dan vooral de 'medewerkers' en het 'management'.

De '**interne organisatie**/**bedrijfsstructuur**' en de categorie '**overige**' hebben daarentegen procentueel meer opmerkingen.

Vergeleken met het **vorige onderzoek** is de belangrijkste verschuiving bij deze doelgroep het **minder** vaak genoemd zijn van de **medewerkers** als asset.

'Menselijke' factor veel meer 'asset' in profitsector door medewerkers en bedrijfscultuur

Wanneer wordt gekeken naar de **menselijke factor** (bedrijfscultuur, mensen en management) binnen deze cluster, dan loopt het procentuele aantal opmerkingen tussen de **profit**- en de **non-profitsector** sterk uiteen. Het verschil wordt veroorzaakt doordat de profitsector procentueel veel meer wijst op bedrijfscultuur en medewerkers, inclusief expertise, vakkennis en ervaring. Vorig jaar was bij de non-profitsector juist de bedrijfscultuur het positieve onderscheidende criterium. Op de andere gebieden zijn de verschillen tussen beide sectoren verwaarloosbaar.

Innovatief vermogen, business model en duurzaamheid geen 'assets'?

De **product**-/**dienstportfolio** (inclusief business model en innovatievermogen) laat dit jaar **tussen** de **profitsector** en de **non-profitsector geen** noemenswaardige **verschillen** zien. Opvallend is wel dat innovatief vermogen, business model en duurzaamheid dit jaar nauwelijks als 'asset' worden genoemd. Voor het business model was dat vorig jaar ook al het geval.

De 'product-/dienstportfolio' in enge zin wordt procentueel wel vaker aangetroffen bij de non-profitsector dan bij de profitsector.

De **niet-commissarissen** zien dit onderdeel procentueel **iets meer** als **asset**. Van beide sectoren nemen zij wat mee van de 'sterke' punten uit de afzonderlijke rubrieken.

Financiële kracht vooral asset in non-profitsector

Financiële kracht/funding is in de non-profitsector vaker genoemd dan in de profitsector.

De **niet-commissarissen** wijken bij deze rubriek niet af van de commissarissen als totaal.

Interne organisatie bij sectoren vergelijkbaar

Ten aanzien van de **interne organisatie**/**bedrijfsstructuur** (inclusief **executie**) zijn de verschillen tussen de profitsector en de non-profitsector verwaarloosbaar. De **niet-commissarissen** zien in deze rubriek meer dan de commissarissen een asset voor hun bedrijf.

Beeld internal auditors in lijn met dat van commissaris

Van de vier door de commissarissen genoemde rubrieken behoren er drie ook tot de meeste genoemde bij de **internal auditors**. Alleen interne organisatie/bedrijfsstructuur behoort er niet bij. Bij de menselijke factor zijn de percentages bij de financiële en de niet-financiële instellingen min of meer gelijk. De product-/dienstportfolio is vooral het domein van de niet-financiële instellingen.

cluster markt/conjunctuur (17 % van de opmerkingen)

Reputatie/draagvlak en marktpositie het meest genoemd in deze cluster

De **percentages** voor de **profit**- en de **non-profitsector** zijn **gelijk**. Genoemd worden als assets: **reputatie**/**draagvlak** en **marktpositie**. Daarbij is marktpositie wat sterker bij de profitsector. Bij de non-profitsector is reputatie/draagvlak wat sterker.

Het beeld bij de **niet-commissarissen** is conform de situatie bij de commissarissen op overall niveau.

Commissaris en internal auditor financieel bedrijf verschillen over reputatie

Van de afzonderlijke subgroepen hebben de **internal auditors** bij deze cluster procentueel de **meeste opmerkingen**. Dit betreft dan zowel 'reputatie/draagvlak' als ook 'marktpositie'. De marktpositie komt primair voor bij de niet-financiële instellingen en de reputatie/draagvlak bij de financiële instellingen. **Opvallend** van dit laatste is dat de commissarissen in die sector deze rubriek niet vaak hebben genoemd.

cluster ICT/digitalisering en overheid (beide < 5 % van de opmerkingen)

ICT/digitalisering en overheid geen asset

ICT/digitalisering en overheid worden noch bij de commissarissen noch bij de niet-commissarissen, noch bij de **internal auditors** op een incidentele vermelding na, als een asset genoemd.

Resumé vergelijking financiële en niet-financiële instellingen

Tabel 2.4.1.2 Hoofdaccenten aanwezige assets/kwaliteiten in procenten genoemd zijn (minimaal 5 % keer)

assets/kwaliteiten: aanwezig	commissarissen		IA	
	fin.inst	non-fin.inst	fin.inst	non-fin.inst
markt/conjunctuur:				
reputatie/draagvlak		7	19	
marktpositie	9	6		11
bedrijfgerelateerd:				
menselijke factor	47	38	35	37
product/dienstportfolio	11	13		16
funding/finan. kracht	12	9		
int. org./bedrijfsstructuur	11	7		

Legenda: fin.inst: financiële instellingen; non-fin.inst: niet-financiële instellingen; geel: 5 % procentpunt meer genoemd dan vergelijkbare tegenhanger.

Weinig overeenstemming in financiële sector

Van de vijf door de **commissarissen** van **financiële instellingen** genoemde rubrieken wordt er één ook door de **internal auditors** van de financiële instellingen genoemd, namelijk de menselijke factor. De internal auditors zien daarnaast reputatie/draagvlak als asset en de commissaris niet. Commissaris en internal auditor hebben een uiteenlopend beeld.

In niet-financiële sector twee gedeelde assets van de zes

Van de zes door de **commissarissen** van **niet-financiële instellingen** genoemde rubrieken zijn er twee ook gedeeld door de **internal auditors** van niet-financiële instellingen. Hier is reputatie/draagvlak naast weer de menselijke factor een gedeelde asset.

Bij **beide** groepen **internal auditors** is de menselijke factor een gewenste asset. Bij de financiële instellingen komt daar dan 'reputatie' bij en bij de niet-financiële instellingen 'marktpositie' en 'product-/dienstportfolio'.

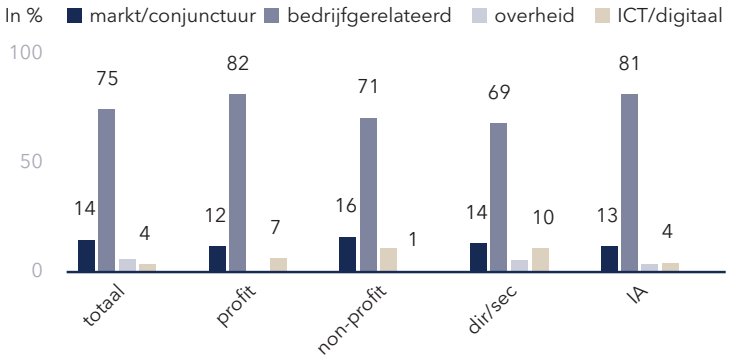
Interne organisatie wel asset bij commissaris, maar niet bij IA

Door **alle** hier onderscheiden **subgroepen** is de menselijke factor een gedeelde asset. Maar **opvallend** is hier dat funding/financiële kracht en vooral interne organisatie/bedrijfsstructuur wel een asset is bij commissarissen, maar niet bij internal auditors.

2.4.2 Gewenste kwaliteiten/assets

Menig respondent gaf bij gewenst aan dat de kwaliteiten van de huidige situatie de basis vormden voor de gewenste situatie, maar dat het dan een tandje beter moest. Bij het merendeel van de respondenten lijkt het antwoord te moeten worden geïnterpreteerd als een extra asset boven de bestaande. Voor de gewenste situatie zijn in het totaal 608 opmerkingen gemaakt, waarvan 77 bij de niet-commissarissen en 72 bij internal auditors.

Figuur 2.4.2 Aantal 'gewenst assets' per cluster (als % van totaal)



Verschuivingen op clusterniveau van aanwezige naar gewenste assets/kwaliteiten

Bij profit ICT hoger ten koste van markt/conjunctuur. Bij non-profit van bedrijfgerelateerd naar overheid

Op **totaal niveau** voor de **commissarissen** zijn de percentages voor de gewenste assets vergeleken met de aanwezige assets voor bedrijfgerelateerd en markt/conjunctuur gedaald ten faveure van die voor overheid en ICT/digitalisering.

In de **profitsector** heeft er de facto alleen een verschuiving plaatsgevonden van markt/conjunctuur (- 5 %) naar ICT/digitalisering (7 %). In de **non-profitsector** betreft de waargenomen verschuiving die van bedrijfgerelateerd (- 8 %) naar overheid (+ 8 %).

Bij niet-commissarissen meer verschillen

Bij de **niet-commissarissen** laten bedrijfgerelateerd (- 10 %) en markt/conjunctuur (-5 %) een daling zien die ten goede komt aan ICT/digitalisering (+ 10 %) en overheid (+ 4 %).

Daling markt/conjunctuur komt bij andere clusters

Bij de **internal auditors** is er een **daling** bij '**markt/conjunctuur** (- 13 %). Deze wordt verdeeld over de drie andere clusters: bedrijfgerelateerd (+ 6 %), ICT/digitalisering (+ 4 %) en overheid (+ 3 %).

Gewenste assets vergeleken met de aanwezige assets op rubriekniveau

ICT/digitalisering op agenda profitsector en niet-commissarissen

In de **profitsector** is over de hele linie **ICT/digitalisering** nu, met overall 7 % genoemd zijn, duidelijk **op** het **netvlies** gekomen als een (gewenste) asset. **Hetzelfde** geldt **voor** de **niet-commissarissen** waar dit met een percentage van 10 % nog sterker speelt. Opvallend is dat in de **non-profitsector** ICT/digitalisering geen uitdaging lijkt te zijn.

In profitsector meer oog voor bedrijfscultuur

Bij de commissarissen in de **profitsector** is in de gewenste situatie vaker gewezen op de **bedrijfscultuur** als asset dan in de huidige situatie.

Bij non-profit innovatie en interne organisatie dominanter geworden

5 % van de opmerkingen heeft nu zowel in de profit- als in de non-profitsector betrekking op **innovatief vermogen**. Vooral in de non-profitsector is er een duidelijk verschil met de aanwezige assets.

Ook bij **interne organisatie/bedrijfsstructuur** (inclusief executie) geeft de non-profitsector meer dan de profitsector aan dat daar nog een wens ligt.

Bij internal auditors diverse verschuivingen

Bij de **internal auditors** zijn '**reputatie**/draagvlak' en '**marktpositie**' procentueel **minder** vaak genoemd als gewenste dan als aanwezige asset. De **interne organisatie**/bedrijfsstructuur (inclusief executie), is daarentegen **vaker** genoemd. **Binnen** de rubriek **menselijk kapitaal** heeft er een **verschuiving** plaatsgevonden doordat expertise/vakkennis aanzienlijk minder vaak is genoemd en management (kwaliteit en aantal) juist vaker.

Resumé vergelijking financiële en niet-financiële instellingen

Tabel 2.4.2 Hoofdaccenten gewenste assets/kwaliteiten in procenten genoemd zijn (minimaal 5 % keer)

Assets/kwaliteiten: gewenst	**commissarissen**			**overigen**	
	profitsector	**non-profitsector**	**totaal**	**niet-commissaris**	**IA**
markt/conjunctuur:					
marktpositie	7				
bedrijfgerelateerd:					
menselijke factor	34	35	35	38	32
product/dienstportfolio	9	14	13		17
funding/finan. kracht		5	5		
int. org./bedrijfsstructuur	13	13	13	22	
ICT/digitalisering	11				

Legenda: fin.inst: financiële instellingen; non-fin.inst: niet-financiële instellingen; geel: 5 % procentpunt meer genoemd dan vergelijkbare tegenhanger.

Beperkte overeenstemming in financiële sector.

Van de vijf door de **commissarissen** van **financiële instellingen** genoemde rubrieken worden er twee ook door de **internal auditors** van de financiële instellingen genoemd, namelijk de menselijke factor en de interne organisatie/bedrijfsstructuur (inclusief executie). Zeer **opvallend** is hier dat deze commissarissen als enige subgroep **ICT/digitalisering** als een gewenste asset hebben genoemd (11 %).

In niet-financiële sector twee gedeelde assets van de zes

Van de vier door de **commissarissen** van **niet-financiële instellingen** genoemde rubrieken zijn er twee ook gedeeld door de **internal auditors** van niet-financiële instellingen. Naast de menselijke factor is dat de product-/dienstportfolio. Opvallend is dat zowel commissarissen als internal auditors bij deze categorie bedrijven alleen maar assets noemen in de cluster bedrijfgerelateerd.

Bij **beide** groepen **internal auditors** is de menselijke factor een asset. Bij de financiële instellingen komt daar dan 'interne organisatie/bedrijfsstructuur' bij en bij de niet-financiële instellingen 'product-/dienstportfolio'.

Commissaris financiële sector noemt als enige subgroep ICT/digitalisering

Door **alle** hier onderscheiden **subgroepen** is de **menselijke factor** een **gedeelde asset**. Opvallend is dat alleen de commissaris bij de financiële instelling breder kijkt dan alleen bedrijfgerelateerd. Het wekt in dat verband vooral verbazing dat ICT/digitalisering door de anderen niet is genoemd.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen

Waarom zien internal auditors in financiële sector reputatie/draagvlak wel als een aanwezige asset en commissarissen niet?

Opvallend is dat in de financiële sector internal auditors reputatie/draagvlak als een aanwezige asset zien en de commissarissen niet. Een gemakkelijke voor de hand liggende verklaring hebben wij niet. Het kan zijn dat op grond van dezelfde cijfers beide partijen tot uiteenlopende conclusies komen. Stel dat klanttevredenheid zo'n variabele zou zijn om reputatie te meten. En veronderstel dat 95 % van de klanten tevreden is. Misschien zeggen de internal auditors dan dat de reputatie goed is, want 95 % van de klanten is tevreden. De commissarissen zeggen dan wellicht dat de klanttevredenheid niet goed is, want 5 % van de klanten is niet tevreden. Een ander voorbeeld kan zijn dat er bij bank X op het totaal van 100 miljoen klanten er gemiddeld 50.000 klachten komen. Stel dat dit vergeleken met andere, niet-financiële bedrijven procentueel heel gering is, dan kunnen commissarissen en internal auditors weer een vergelijkbare interpretatie hebben, als hiervoor gesteld. Een ander voorbeeld. Stel dat er als gevolg van een beloningsrel van een hoge bestuurder veel commotie is en het aantal klanten dat weggaat, beperkt blijft tot 2.000. Ook dan kunnen commissarissen en internal auditors dat weer anders interpreteren. Als laatste, tenslotte, als wordt gekeken naar onderzoeken waarin het vertrouwen in o.a. banken wordt gepeild, dan lijken de uitkomsten niet in de richting te gaan dat banken hoog scoren. Vermoedelijk bepaalt dit soort informatie in niet onbelangrijke mate het beeld van de commissarissen en vermoedelijk zeggen de internal auditors dan: 'als de klanten dat gevoel hebben en blijkbaar niet opstappen, zit er een mismatch tussen woord en actie'. Maar we weten het niet.

Waarom komt interne organisatie/bedrijfsstructuur bij internal auditors niet als een aanwezige asset voor, maar wel bij de commissarissen?

Opvallend is dat zowel bij de financiële als de niet-financiële instellingen de interne organisatie/bedrijfs-structuur bij de internal auditor niet als een aanwezige asset wordt genoemd, maar wel bij de commissaris. Dit roept vragen op hoe beide partijen tot hun oordeel komen. Waarop is de mening van de rvc gebaseerd? Is die gestoeld op de vele bladzijden rapportages naar externe toezichthouders en naar de auditcommissies? Waarbij het gevaar aanwezig is dat de leden door de bomen het bos niet meer zien? En wat sijpelt er van die rapportages, discussies daarover en bevindingen door naar de voltallige rvc? Kijken rvc's en bestuurders voldoende naar de onderliggende uitgangspunten/vooronderstellingen? Of zitten ze al ingekapseld in het systeem van de sector/het bedrijf?

Wat is de rol van de internal auditor? Wordt deze geacht naar de interne organisatie/bedrijfsstructuur te kijken? En zo ja, met welke scope? En heeft de internal auditafdeling de capaciteiten, inhoudelijk en qua kwantiteit, om daarover een uitspraak te kunnen doen? Naar wie gaat zijn/haar rapportage? Is dat de rvb, de ceo, de cfo, de voorzitter van de auditcommissie, de voltallige rvc of …? En is dat alleen een rapportage op 'papier'? Wordt de internal auditor ondervraagd in de auditcommissie en ook in de voltallige rvc? En is daar voldoende ruimte voor zijn/haar verhaal?

Kijkt IA voldoende van buiten naar de organisatie en wat eruit de buitenwereld op het bedrijf afkomt?

Er zijn een paar opvallende verschillen bij de aanwezige assets zoals deze door de commissarissen zijn gepercipieerd versus de percepties van de internal auditors. Het gaf ons de indruk dat commissarissen eerder van buiten naar binnen kijken. En niet 'gehinderd' door een grondige kennis van de eigen organisatie eerder meegaan met de opvattingen uit de buitenwereld dan wellicht gerechtvaardigd is. Aan de andere kant hebben we de indruk dat de internal auditor misschien te gemakkelijk het bedrijf en de daar gehanteerde kaders en randvoorwaarden al dan niet expliciet als uitgangspunt neemt. Hierdoor kan een risicoanalyse op basis waar-van een auditplan zou kunnen/moeten berusten wel eens te eng zijn. Met andere woorden de internal auditor moet misschien meer gevoel krijgen bij hoe commissarissen en de buitenwereld in het algemeen naar hun bedrijf kijken. Daarbij gaat het niet om wie gelijk heeft, maar meer om te kijken of door meer gevoel te krijgen bij de buitenwereld en commissarissen de internal auditor redenerend vanuit het bedrijf een (nog) hogere toegevoegde waarde kan leveren. Hij/zij blijkt ook de taal te spreken van commissarissen en buitenwereld.

Waarom wijst alleen de commissaris uit de financiële sector ICT/digitalisering aan als gewenste asset?

Bij de **huidige assets** wordt door **geen** van de hier besproken **subgroepen ICT**/**digitalisering** als een **aanwezige asset** gezien. En als gewenste asset komt dit onderwerp alleen bij de commissaris uit de financiële sector naar boven. Overigens zag deze commissaris dit onderwerp samen met de internal auditor bij de niet-financiële instellingen ook als een bedreiging/uitdaging. In zoverre lijkt het ons dat de commissaris een gezonde redenering heeft opgezet. 'Hoe kan van een bedreiging/uitdaging een 'asset' worden gemaakt? Maar waarom treffen we een dergelijke gedachtegang niet in voldoende mate aan bij de internal auditor en bij de andere commissarissen?

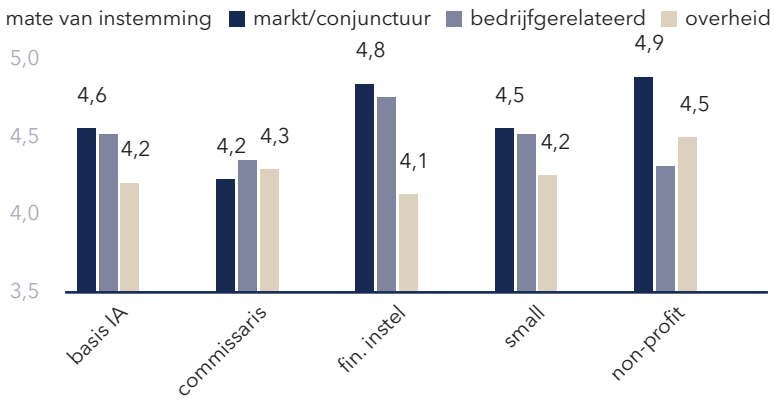
3 Taken, aandacht (niet-) financiële cijfers, toegevoegde waarde IA en belemmeringen

3.1 Taken

Onderzoeksvragen

Gevraagd is in de vorm van stellingen aan te geven of '**assurance geven**', '**advies uitbrengen**' en '**inzicht verstrekken**' belangrijke taken zijn voor de internal auditor. Dit is zowel voor de huidige als wenselijke situatie gedaan. Ook is op dezelfde manier gevraagd of de internal auditor zich vooral **bezighoudt** met **financiële** of met **niet-financiële cijfers**. Gebruikt is de 5-puntsschaal met 1 = volstrekt oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = eens en 5 = volstrekt mee eens.

Wenselijke situatie



Figuur 3.1 Mate van instemming m.b.t. belangrijke taak Internal Audit (5-puntsschaal)

Basis IA

Volstrekt eens met: assurance geven en inzicht verstrekken.

In de nabije toekomst is het bij het basis IA zeer wenselijk (score ≥ 4.5) dat de internal auditor assurance geeft en inzicht verstrekt.

Wenselijk (4.0 < score ≤ 4.5) is het dat advies wordt uitgebracht.

Andere profielen vergeleken met basis IA

Percentage afwijkingen van basis IA beperkt, vooral accentverschillen

Voor de commissaris staan alle drie genoemde taken op gelijke hoogte en vallen in de categorie wenselijk.

De internal auditor bij de financiële instellingen en de internal auditor 'small' (< 1 fte) komen tot een vergelijkbare indeling als de basis IA. Overigens laat de mate van instemming bij de financiële instellingen een groter bereik zien bij de mate van instemming dan de andere profielen.

Voor de internal auditor bij non-profit is de assurance zeer belangrijk met bijna de maximale score van 5.0. Ook het uitbrengen van advies wordt als enige van de onderscheiden profielen als zeer wenselijke gekwalificeerd. Inzicht verstrekken, scoort, daarentegen, met de labeling van 'wenselijk' relatief laag.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 3.1 Veranderwensen belangrijke taken Internal Audit (5-puntsschaal)

	basis IA	commissaris	fin. instel.	small	non-profit
assurance te geven					
advies uit te brengen	V		V		V
inzicht te verstrekken					V

Blanco: de afwijking van de wenselijke situatie ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; V; verbeterwens.

Basis IA

Verbeterwens: voor advies uitbrengen

Bij het basisprofiel is sprake van één verbeterwens: in de nabije toekomst 'moet' de internal auditor advies uitbrengen.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Beperkt aantal verbeterwensen

De **commissaris** en de **internal audit small** (omvang <1fte) hebben **geen** enkele **verbeterwens**.

Net als basis IA vindt de internal audit bij een **financiële instelling nadrukkelijker** dat de internal auditor in de nabije toekomst **advies** uit moet brengen.

De internal audit van een **non-profit** heeft niet alleen voor de **adviestaak** een **verbeterwens**, maar ook voor 'het **inzicht verstrekken**'.

Huidige situatie

Basis IA

In de huidige situatie geeft de internal auditor met name assurance (4.3) en verstrekt hij/zij inzicht (4.1). Minder vaak wordt advies gegeven (3.7).

Andere benchmarks

Voor assurance bij financiële instelling erg hoge instemming. Inzicht verstrekken relatief laag bij non-profit

Ook volgens de **commissaris** wordt in de huidige situatie invulling gegeven aan het geven van assurance en aan het verstrekken van inzicht. Voor het **uitbrengen** van **advies** is dat **minder** het geval.

Dat **beeld** wordt ook door internal audit van de **financiële instelling** geschetst maar dan op een **hoger niveau** van instemming. Met een 4.8 (een volstrekt mee eens) is dit de hoogste score voor assurance geven.

De **internal audit small** volgt ook min of meer basis IA, zij het dat inzicht verstrekken net iets hoger staat dan assurance geven.

De **non-profit internal audit** wijkt als enige benchmark wat meer af van basis IA. Assurance geven (4.5) en **vooral advies uitbrengen** laten een relatief **hoge** mate van **instemming** zien (4.1). **Inzicht verstrekken** scoort relatief **laag** (3.6).

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen

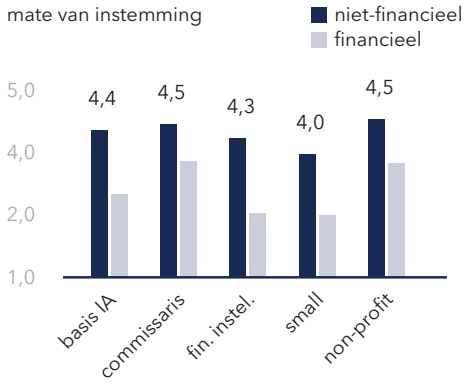
Waarom wordt bij non-profit 'assurance geven' en 'advies uitbrengen' relatief met (veel) meer instemming begroet, dan bij de andere profielen?

De non-profit internal auditor laat zowel in de huidige als de wenselijke situatie een afwijkend standpunt zien van de andere profielen: relatief hogere instemming voor 'assurance geven' en 'advies uitbrengen' en een relatief lagere instemming voor 'inzicht verstrekken'. De accentverschillen zijn opvallend. Kan het zijn, dat de internal auditfunctie bij de non-profitsector pas later tot stand is gekomen dan in de profitsector? En is het dan aannemelijk dat de internal auditfunctie doorgaans organisch voortkomt uit een financial controlling hoek? Of zeggen de aangetroffen accenten wat over de risico-attitude van de respondenten in de non-profitsector in die zin dat een risicomijdend gedrag daar meer voor de hand ligt dan in de profitsector? Kan het ook zijn dat de problematiek in de non-profitsector gemiddeld minder complex of met minder onzekerheden omgeven lijkt dan in de profitsector? Of is het zo dat in de non-profitsector internal auditors, commissarissen en/of bestuurders meer inzicht hebben in de organisatie en het krachtenveld, waarin deze opereren?

3.2 Aandacht voor financiële en niet-financiële cijfers

Wenselijke situatie

Figuur 3.2 Mate van instemming met aandacht voor financiële en niet-financiële cijfers (5-puntsschaal)



Basis IA

Nadruk moet op niet-financiële cijfers liggen

In de nabije toekomst vindt basis IA het wenselijk dat de internal auditor zich bezig houdt met **niet-financiële** cijfers.

Voor de **financiële cijfers** is de mate van instemming veel lager en komt op het niveau van 'neigt naar instemming'.

Andere profielen vergeleken met basis IA

Consensus met basis IA

Zoals uit figuur 3.2.1 blijkt volgen de andere benchmarks deze verhouding ten gunste van de niet-financiële cijfers. De internal auditor moet zich vooral daarop concentreren.

De **grootste verschillen** met basis IA zitten vooral in de mate van instemming met het door de internal auditor bezig zijn met de financiële cijfers. De commissaris en non-profit internal auditor zijn het er min of meer mee eens (3.9 om 3.8). Maar de internal auditor bij de **financiële instelling** en de internal auditor '**small**' **aarzelen** hierover. Hun instemming is als twijfelgeval te kwalificeren, gezien de scores van respectievelijk 3.1 en 3.0.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 3.2 Veranderwensen verhouding bezig zijn met financiële en niet-financiële cijfers

	basis IA	commissaris	fin. instel.	small	non-profit
financiële cijfers					V
niet-financiële cijfers	V			V	V

Blanco: de afwijking van de wenselijke situatie ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; V; verbeterwens.

Basis IA

Zeker bezig met niet-financiële cijfers

Bij basis IA is er sprake van één veranderwens die tevens een verbeterwens is. In de nabije toekomst 'moet' de internal auditor zich zeker bezig houden met niet-financiële cijfers.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Commissaris geen verbeterwens, andere benchmarks deels wel

De **commissaris** heeft geen enkele verbeterwens.

De internal auditor '**small**' en de **non-profit collega** vinden met meer stelligheid dan in het verleden, evenals basis IA, dat aandacht voor **niet-financiële cijfers** een **verbeterwens** is. De non-profit internal auditor vindt dat ook voor de financiële cijfers.

In tegenstelling tot basis IA ziet de internal auditor bij een **financiële instelling** geen noodzaak om zijn/haar inzet voor niet-financiële cijfers te veranderen. Hij/zij vindt juist dat er meer ruimte moet komen voor **aandacht** voor de **financiële cijfers**. Overigens is dit net als bij de internal auditor 'small' een **bespreekbaar geworden punt**.

Huidige situatie
Basis IA

Wel met niet-financiële cijfers bezig houden

In de huidige situatie houdt de basis IA zich met name bezig met de niet-financiële cijfers (3.9). De mate van instemming om zich als internal auditor met financiële cijfers bezig te houden bevindt zich in de twijfelzone (3.0), wat betekent dat de noodzaak daarvoor blijkbaar minder hoog is.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Commissaris heeft afwijkend beeld van andere profielen

De **commissaris** denkt dat op dit moment de aandacht van de Internal Auditor ongeveer gelijkelijk is verdeeld over beide cijfers (4.0 om 4.2). Daarmee wijkt hij/zij fors af van de andere profielen.

De internal auditor **financiële instelling** volgt grosso modo de verhouding van basis IA met min of meer **instemming** met aandacht voor **niet-financiële cijfers** en geen instemming voor aandacht voor financiële cijfers. Bij deze laatste categorie cijfers verkeert de basis IA in de twijfelzone, maar bij de internal auditor financiële instelling neigt de score zelfs naar afwijzing.

Ook internal auditor '**small**' volgt qua richting min of meer de basis IA zij het dat de afwijzende houding voor de financiële cijfers vergelijkbaar is met die bij de internal auditor van de financiële instelling. De instemming voor aandacht voor de niet-financiële cijfers ligt evenwel lager dan bij de basis IA.

De internal auditor **non-profit** laat een vergelijkbaar patroon zien als bij de basis IA, maar voor beide soorten cijfers met een hogere mate van instemming.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Waarom zijn commissaris en IA non-profit zo gecharmeerd van het ook bezig zijn van de IA met financiële cijfers?

De commissaris wijkt qua verhouding van instemming met min of meer gelijke aandacht voor financiële en niet-financiële cijfers duidelijk af van de basis IA en de andere profielen. In de wenselijke situatie treed er wel een lichte verschuiving op ten faveure van de niet-financiële cijfers. In de wenselijke situatie komen de opvattingen van de internal auditor non-profit daarbij dicht in de buurt. De vraag is waarom deze beide profielen vergeleken met de andere profielen relatief nog zo grote mate van instemming hebben voor de aandacht van de internal audit voor de financiële cijfers. Kan het zijn dat hier sprake is van een enigszins traditionele opvatting over de werkzaamheden van een commissaris en in het verlengde daarvan ook van de werkzaamheden van een internal auditor? Wordt deze misschien vergeleken met een kruising van een financial en een business controller?

3.3 Toegevoegde waarde internal auditor en belemmeringen

3.3.1 Toegevoegde waarde

Open onderzoeksvraag

Gevraagd is aan de respondenten wat volgens hen de belangrijkste toegevoegde waarde van internal audit voor rvb, de rvc, de externe toezichthouder, de auditcommissie en de selectie- en remuneratie-commissie is.

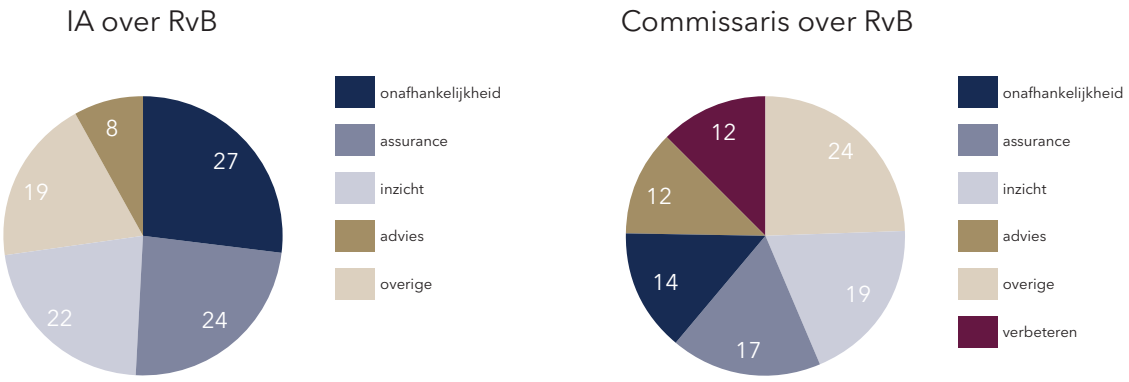
Categorieën voor rubricering opmerkingen door IA en door commissarissen

Bij de indeling van de 161 opmerkingen van internal auditors en de 165 van commissarissen zijn zeven categorieën onderscheiden, waarvan 'verbeteren' alleen bij commissarissen, namelijk:

- **onafhankelijkheid**;
- **assurance**;
- **inzicht**;
- **advies**;
- **overige**;
- **niet van toepassing**; en

- **verbeteren**.

RvB



Onafhankelijkheid lijkt basis IA

Figuur 3.3.1.1 Aantal opmerkingen per cluster over toegevoegde waarde IA voor rvb (als % van totaal)

De **meeste opmerkingen** vallen **in** de **categorie** '**onafhankelijk**' met 27 % van het totaal. Onafhankelijk werd vaak in een adem genoemd met inzicht, assurance of advies. Het lijkt daarmee de basis te zijn voor het werk van de internal auditor. Ook objectiviteit is onder dit cluster geschaard.

Op de **tweede** plaats qua percentage opmerkingen staat '**assurance**'. 24 % van het totaal. Naast het veelgenoemde woord zelf vallen ook 'aanvullende zekerheid', 'bevestiging key issues aanpak', 'check' en 'zekerstelling' hieronder.

Op de **derde** plaats qua toegevoegde waarde voor de rvb staat '**inzicht**' met 22 % van het totaal. Soms ook anders omschreven zoals 'zicht op werkelijke processen', 'signaleren tekortkomingen in realisatie doelstellingen' en 'helder overzicht'.

De **vierde** plaats is voor de categorie '**overige**' met 19 %. Hieronder hebben we onder andere de opmerkingen 'extra paar ogen', 'proces verbetering' en 'linkerhand' geschaard.

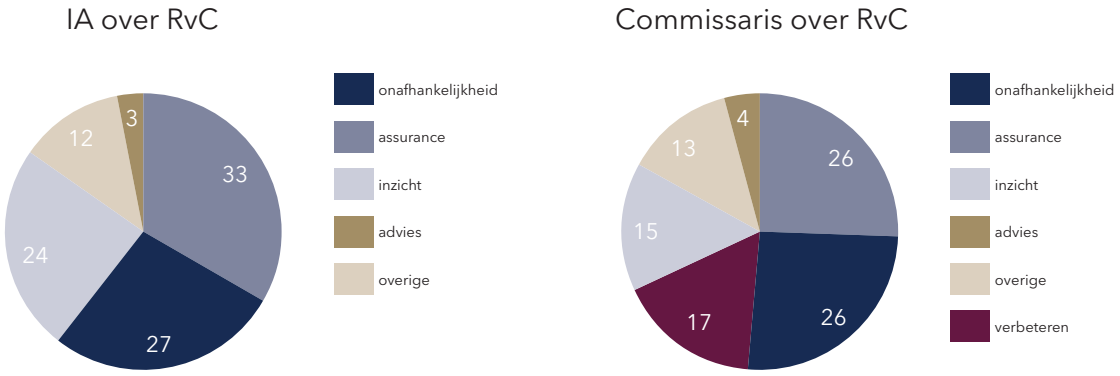
Voor commissaris IA o.a. challenger rvb

Op de **vijfde** en laatste plaats staat '**advies**' met 8 %.

Bij de **commissaris** is verhouding tussen de categorieën, en met name ten aanzien van de categorie 'advies', meer in balans. Daarnaast zijn er opvallend **veel opmerkingen** gemaakt die gaan **over** het **verbeteren** van het **proces**. In de categorie '**overig**' is een groot deel van de gemaakte opmerkingen te scharen onder '**challenger** van de **rvb**'. Verder maakt de commissaris verhoudingsgewijs **minder opmerkingen** in de categorie '**assurance**'.

RvC

Figuur 3.3.1.2 Aantal opmerkingen per cluster over toegevoegde waarde IA voor rvc (als % van totaal)



Assurance belangrijkste toegevoegde waarde IA voor rvc

De **meeste opmerkingen** vallen in de **categorie** '**assurance**' met 33 % van het totaal. De aanwezigheid van een onafhankelijke check zoals een respondent dat noemde lijkt de belangrijkste toegevoegde waarde te zijn van de IA voor de rvc.

Op de **tweede** plaats qua percentage opmerkingen staat '**onafhankelijk**', 27 % van het totaal aantal opmerkingen gemaakt bij de rvc. Dat is net zo veel als bij de rvb.

Op de **derde** plaats qua toegevoegde waarde voor de rvc staat '**inzicht**' met 24 % van het totaal.

De **vierde** plaats is voor de categorie '**overige**' met 12 %. Hieronder hebben we onder andere de opmerkingen 'escalatiemogelijkheid' en 'essentieel' geschaard.

Op de **vijfde** en laatste plaats staat '**advies**' met 3 %.

Veel parallellen bij commissaris met IA

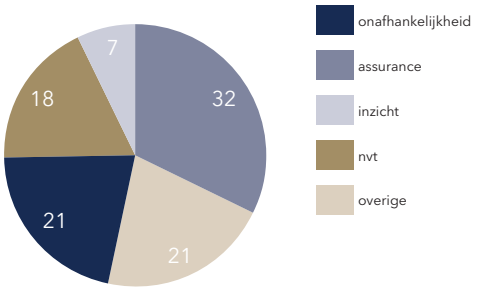
Bij de **commissaris** vallen net als bij de internal auditors de **meeste opmerkingen** in de categorieën '**onafhankelijkheid**' en '**assurance**'. Evenals voor de toegevoegde waarde voor de rvb zien de commissarissen de toegevoegde waarde voor de rvc ook voor een aanzienlijk deel in termen van 'verbeteren' of 'professionalisering organisatie en signaleren van verbetermogelijkheden voor rvb en rvc', zoals een commissaris schreef. Verhoudingsgewijs heeft de **commissaris minder opmerkingen** dan IA in '**assurance**' en bij '**inzicht**'.

Het procentuele aantal opmerkingen is bij commissarissen lager dan bij IA. Deels heeft dit te maken met het onderscheid van de extra categorie 'verbeteren' bij de commissarissen.

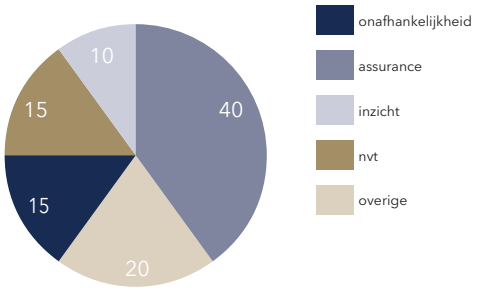
Externe toezichthouder

Figuur 3.3.1.3 Aantal opmerkingen per cluster over toegevoegde waarde IA voor externe toezichthouder (als % van totaal)

IA over Externe Toezichthouder



Commissaris over Externe Toezichthouder



Assurance meeste toegevoegde waarde IA voor externe toezichthouder

De **meeste opmerkingen** vallen **in** de **categorie** '**assurance**' met 32 % van het totaal.

Op een gedeelde **tweede**/derde plaats qua percentage opmerkingen staan '**onafhankelijk**' en '**overige**' met 21 %. Onder de categorie 'overige' zijn onder andere genoemd: aanbrengen scherpte bij management, gesprekspartner en validator.

Op de **vierde** plaats qua toegevoegde waarde voor de rvb staat '**niet van toepassing**' met 18 % van het totaal. Dit zijn, niet verbazingwekkend, alle niet-financiële organisaties.

Op de **vijfde** en laatste plaats staat '**inzicht**' met 7 % waaronder 'beoordeling van risico's die toezichthouder wil zien'.

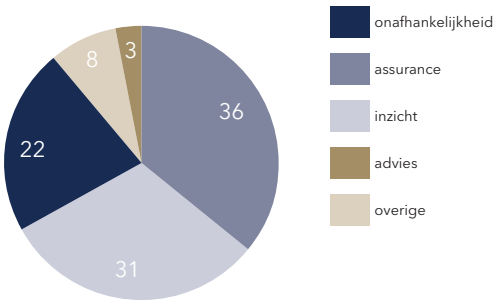
Advies is niet genoemd.

De **commissaris** volgt dezelfde lijn als de internal auditor waarbij de grootste toegevoegde waarde van de IA ligt in 'assurance'.

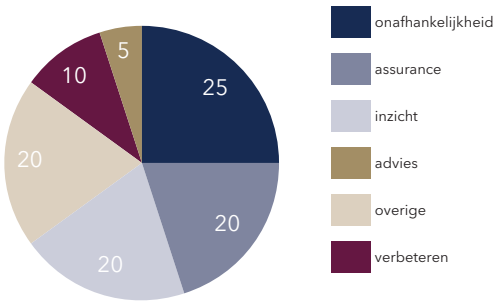
Auditcommissie

Figuur 3.3.1.4 Aantal opmerkingen per cluster over toegevoegde waarde IA voor de auditcommissie (als % van totaal)

IA over auditcommissie



Commissaris over auditcommissie



Assurance op één

De **meeste opmerkingen** vallen **in** de **categorie** '**assurance**' met 36 % van het totaal.

Op de **tweede** plaats qua percentage opmerkingen staat '**inzicht**' (31 %).

Op de **derde** plaats qua toegevoegde waarde voor de rvb staat '**onafhankelijk**' met 22 % van het totaal.

De **vierde** plaats is voor de categorie '**overige**' met 8 %. Hieronder zijn onder andere de opmerkingen 'kritische noot' en 'essentieel' geschaard.

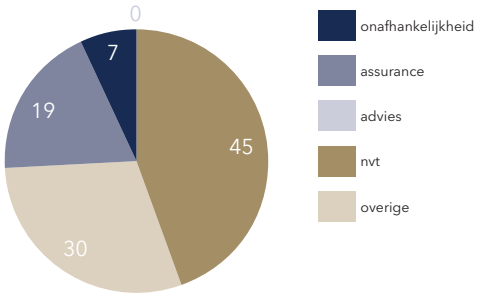
Op de **vijfde** en laatste plaats staat '**advies**' met 3 %.

De **commissaris** heeft procentueel **minder opmerkingen** gemaakt **over** '**inzicht**' **en over** '**assurance**' dan de internal auditor maar net als bij de toegevoegde waarde IA voor rvb en rvc wel zoveel opmerkingen over verbeteren dat daar een aparte categorie van is gemaakt.

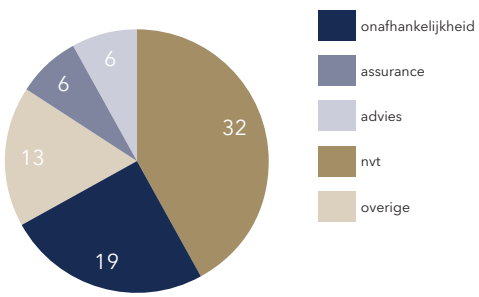
Selectie en remuneratiecommissie

Figuur 3.3.1.5 Aantal opmerkingen per cluster over toegevoegde waarde IA voor de selectie en remuneratiecommissie (als % van totaal)

IA over remuneratiecommissie



Commissaris over remuneratiecommissie



Meeste IA geen relatie met selectie-/remuneratiecommissie

De **meeste opmerkingen** vallen in de **categorie** '**niet van toepassing**' met 45 % van het totaal. Dat valt nog onder te verdelen in 30% niet van toepassing en 15% 'geen'.

Op de **tweede** plaats qua percentage opmerkingen staat '**overig**' met 30 % van het totaal. Onder andere genoemd zijn hier : audit beloningsbeleid, primair check renumeratierapport, input in geval onwenselijk gedrag en onafhankelijke feedback over het functioneren van executives (i.c. rvb).

Op de **derde** plaats qua toegevoegde waarde voor de rvb staat '**assurance**' met zeven % van het totaal. Bijvoorbeeld assurance t.a.v. compensatie/declaraties van de rvb.

De **vierde** plaats is voor de categorie '**onafhankelijk**' met zeven %.

'**advies**' en '**inzicht**' zijn beide niet genoemd in relatie tot de selectie en remuneratiecommissie.

Beperkte rol voor IA bij deze commissie

Ook **veel commissarissen** gaven aan dat een (eventuele) toegevoegde waarde van IA **voor** de **selectie** en remuneratiecommissie voor hen **niet van toepassing** was. In de categorie 'overig' vallen opmerkingen als: gedrag rvb m.b.t. declaraties en tone at the top, input van onafhankelijke IA voor bijvoorbeeld beoordeling bestuurder c.s., benoemen nieuwe bestuurder, m.n. de declaraties en beoordeling HR gerelateerde issues, maar niet de normen an sich en zicht op functioneren senior management.

3.3.2 Belemmeringen

Open onderzoeksvraag

Gevraagd is aan de respondenten wat volgens hen de belangrijkste belemmering is voor internal audit bij hun bedrijf om goed te kunnen functioneren voor de rvb, de rvc, de externe toezichthouder, de auditcommissie en de selectie- en remuneratiecommissie.

Categorieën onderscheiden voor rubricering 126 opmerkingen

Bij de indeling van de 126 opmerkingen van internal auditors zijn vijf categorieën onderscheiden, namelijk:

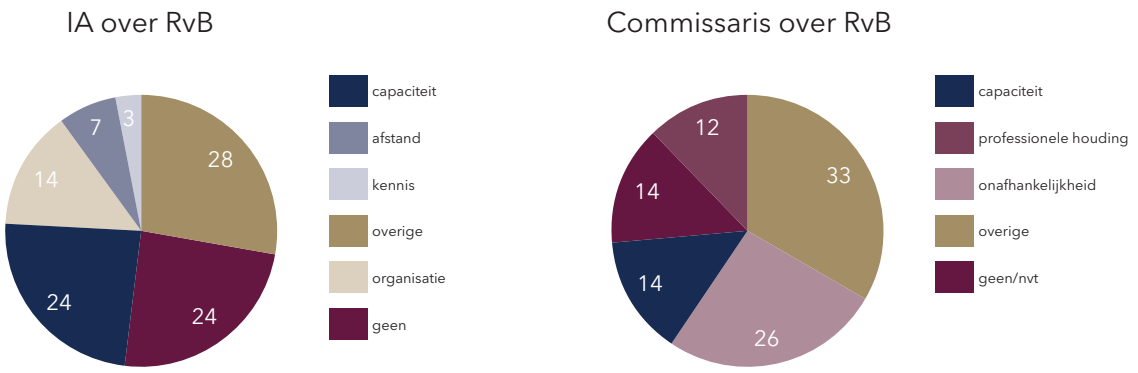
- **capaciteit**;
- **afstand**;
- **kennis**;
- **overige**; en
- **niet van toepassing/geen**.

Voor de commissarissen, met in totaal 99 opmerkingen, is een andere categorisering toegepast:

- **capaciteit**;
- **professionele houding**;
- **onafhankelijkheid**;
- **overige**; en
- **niet van toepassing/geen**.

RvB

Figuur 3.3.2.1 Aantal opmerkingen per cluster over belemmering functioneren IA voor rvb (als % van totaal)



Categorie 'overige' grootst. Voor een kwart geen probleem

De **meeste opmerkingen** bij **IA** vallen in de categorie '**overige**' (28 %). Genoemd zijn in dit verband onder andere 'misalignement op risicoassessment', 'onafhankelijkheid i.v.m. dienstverband' maar ook 'erkenning potentiele toegevoegde waarde', 'niet serieus genomen worden' en 'niet altijd dezelfde waarden'.

Een aanzienlijk deelt valt **in de categorieën** '**geen**' en '**capaciteit**' met elk 24 % van het totaal. Een deel van de respondenten ervaart geen belemmering om als IA goed te kunnen functioneren voor de rvb. Een even groot deel ervaart capaciteit als een grote belemmering. Daaronder vallen ook budget, verloop en omvang.

Op enige afstand volgt de categorie '**organisatie**' (14 %). Daarbij kan worden gedacht aan 'ontsluiting van data', 'complexiteit van de organisatie' en 'systeem en proceslandschap'.

De categorieën '**afstand**' en '**kennis**' sluiten de rij met respectievelijk 7 en 3 % van het aantal gegeven antwoorden bij de rvb. Onder afstand zijn bijvoorbeeld de opmerkingen geschaard dat de IA niet betrokken is bij de planning en control cyclus en geen directe lijn heeft naar de rvb.

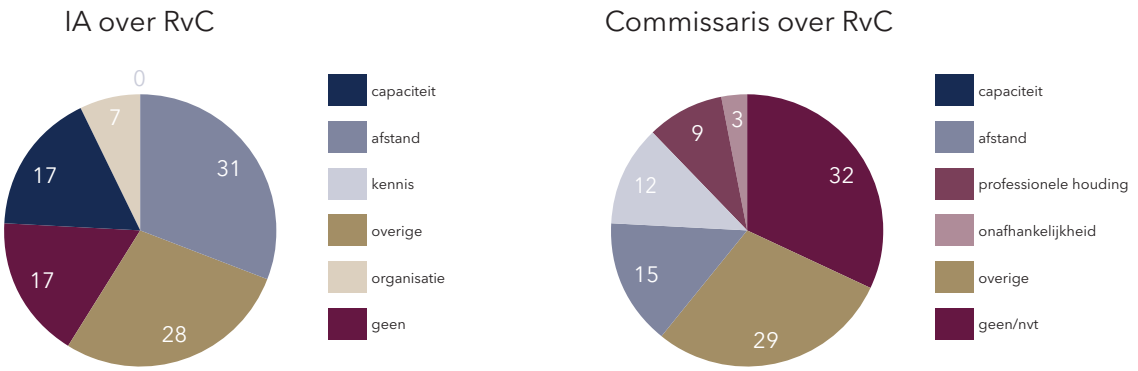
Relatief vaak gewezen op onafhankelijkheid IA

De **commissaris** ziet evenals de IA **belemmeringen** bij de **hoeveelheid werk**/capaciteit dan wel **geen belemmeringen**. De verschillen tussen de twee groepen zijn echter groter. De door de IA geregeld genoemde belemmeringen 'afstand' en 'kennis' zijn ook door de commissarissen wel genoemd maar in zulke geringe mate dat deze in de categorie 'overige' zijn geplaatst. Een veel groter deel van de opmerkingen betrof de 'onafhankelijkheid' van de IA. Hieronder zijn ook opmerkingen als 'gezagsverhouding' geschaard.

Een ander groot verschil betreft de aparte, bij de commissarissen onderscheiden categorie '**professionele houding**'. Dan gaat het over de houding van de IA. Opmerkingen als 'IA hoort te laat dat er iets mis is' en 'balans tussen kritisch zijn en geen buitenstaander worden' zijn hieronder geschaard.

RvC

Figuur 3.3.2.2 Aantal opmerkingen per cluster over belemmering functioneren IA voor rvc (als % van totaal)



Afstand en overige grootste belemmering voor functioneren IA voor rvc

De **meeste opmerkingen** vallen bij IA **in** de **categorie** '**afstand**' met 31 % van het totaal. Er is veelal sprake van beperkte contactmomenten en beperkte afstemming over wat belangrijk is. Ook wordt aangegeven dat rapportages alleen via auditcommissie en voorzitter auditcommissie gaan en er geen direct contact is met de rvc. Er is geen periodiek overleg.

Op de **tweede** plaats staat de categorie '**overige**' met 28 %. Onder 'overige' vallen o.a. 'onvoldoende ondersteuning' en 'false assurance'.

Een groot deel (17 %) ervaart **geen** belemmeringen. Bij een even groot deel komt de belemmering op conto van de '**capaciteit**'.

Belemmeringen gerelateerd aan '**organisatie**', zoals een gebrek aan ERM, sluiten de rij met zeven %.

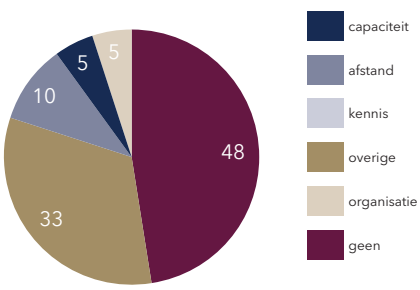
Geen belemmering: vaak genoemd

Een groot deel van de **commissarissen** ziet **geen belemmeringen** (32%). In tegenstelling tot de situatie bij de rvb kan 'afstand' hier wel een belemmering vormen. De onafhankelijkheid wordt, niet verwonderlijk, minder als een mogelijke belemmering gezien. In de categorie 'overige' vallen onder andere opmerkingen als 'draagvlak binnen organisatie' en 'deuren gaan niet open'.

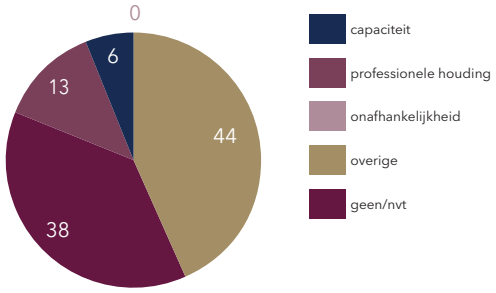
Externe toezichthouder

Figuur 3.3.2.3 Aantal opmerkingen per cluster over belemmering functioneren IA voor externe toezichthouder (als % van totaal)

IA over Externe Toezichthouder



Commissaris over Externe Toezichthouder



Geen belemmering of niet van toepassing bij externe toezichthouder

De **meeste opmerkingen** vallen **in** de **categorie** '**geen**' met 48 % van het totaal. Daarvan komt 29 % daadwerkelijk bij geen belemmering en 19 % bij niet van toepassing.

Op de **tweede** plaats qua percentage opmerkingen staat '**overige**' met 33 %. Onder de categorie 'overige' zijn onder andere genoemd: 'beschikbaarheid tijd toezichthouder, 'agenda toezichthouder hoeft niet gelijk te zijn aan auditplanning, 'de moeite waarmee' het gaat en 'zwart/wit'.

'**Afstand**' neemt de **derde** plaats in met 10 %.

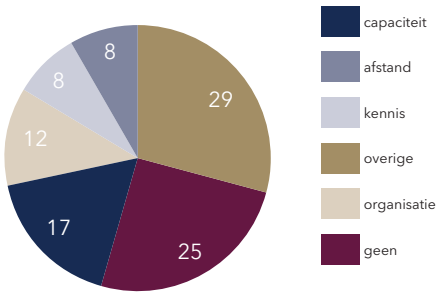
Op de **vierde** en laatste plaats staan '**capaciteit**' en '**organisatie**' met elk vijf %.

Ook voor een groot deel van de **commissarissen** geldt dat een externe toezichthouder voor hun organisatie niet van toepassing is.

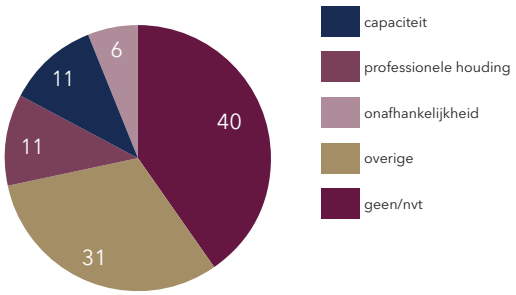
Auditcommissie

Figuur 3.3.2.4 Aantal opmerkingen per cluster over belemmering functioneren IA voor de auditcommissie (als % van totaal)

IA over Auditcommissie



Commissaris over Auditcommissie



Meeste opmerkingen in 'overige'

De **meeste opmerkingen** zitten **in** de **categorie** '**overige**' met 29 % van het totaal. Daaronder vallen 'erkenning potentiële toegevoegde waarde' en 'onvoldoende challenge' naar rvc voor adequaat functioneren'.

Op de **tweede** plaats qua percentage opmerkingen staat '**geen**' (25 %).

Op de **derde** plaats qua belemmering voor functioneren IA voor de rvb staat '**capaciteit**' met 17 % van het totaal.

De **vierde** plaats is voor de categorie '**organisatie**' met 12 %.

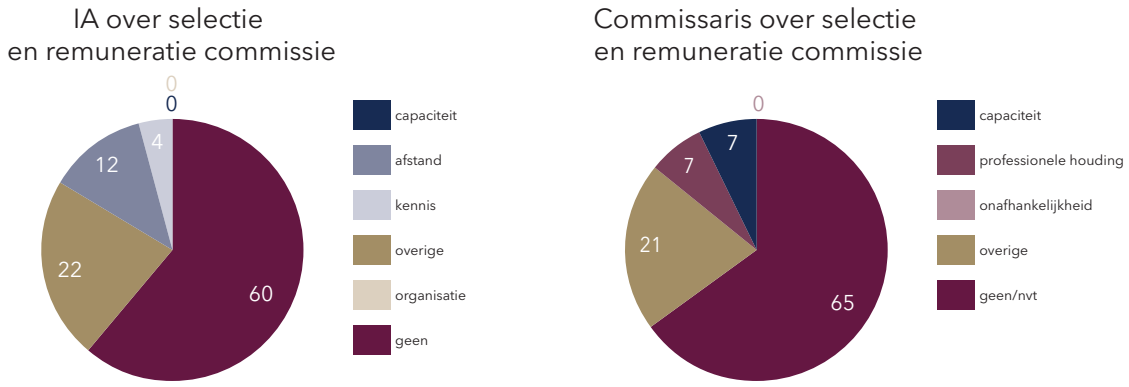
Met elk acht % sluiten de categorieën '**kennis**' en '**afstand**' de rij. Hieronder zijn onder andere bij **kennis** de opmerkingen 'evt. kennis van auditgebieden' en 'kennis van wat je kunt verwachten van IA' en bij de categorie **afstand** de opmerkingen 'deelname aan AC-vergadering' en 'geen standing invitation auditcommissie' geschaard.

Meeste commissarissen zien geen belemmering

Het gros van de **commissarissen** ziet geen belemmeringen voor de toegevoegde waarde van de IA voor de auditcommissie (40 %). Een evenredig deel (11 %) valt in de categorieën 'capaciteit' en 'professionele houding'. In de categorie 'overige' vallen opmerkingen als 'schaalgrootte' en 'deskundigheid ten opzichte van de auditcommissie'.

Selectie en remuneratiecommissie

Figuur 3.3.2.5 Aantal opmerkingen per cluster over belemmering functioneren IA voor de selectie en remuneratiecommissie (als % van totaal)



Grootste deel geen relatie/belemmering met selectie-/remune-ratiecommissie

De **meeste opmerkingen bij IA** vallen nog **in** de **categorie** '**niet van toepassing/geen**' met 60 % van het totaal.

Op de **tweede** plaats qua percentage opmerkingen staat '**overig**', 26 % van het totaal. Onder andere genoemd zijn hier: IA wordt enkel gevraagd voor eventuele bezwaren jegens identified staff (niet de rest) en beperkte opdracht.

Op de **derde** plaats qua toegevoegde waarde voor de rvb staat '**afstand**' met 12 % van het totaal. Bijvoorbeeld 'internal audit niet aanwezig om audit toe te lichten' en 'alleen informeel'.

Capaciteit en organisatie zijn categorieën die hier niet zijn genoemd.

Het **merendeel** van het beperkt aantal **opmerkingen** dat hier is gemaakt valt ook bij de **commissarissen** in de categorie '**niet van toepassing**'.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Wordt er tussen IA, rvb en rvc wel geregeld gesproken over verwachtingen van elkaar en/of percepties over elkaar?

Zowel bij de toegevoegde waarde als bij de belemmeringen zien we dat IA en commissarissen op sommige van de genoemde punten procentueel gezien uiteenlopende opvattingen hebben. Of het nu gaat om bijvoorbeeld assurance geven/krijgen of veronderstellingen over onafhankelijkheid van IA ten opzichte van bijvoorbeeld rvb of de afstand tussen IA en rvc dat maakt niet uit. Wel roept dit bij ons de vraag op in hoeverre deze verschillen zijn te herleiden tot verschillen in verwachtingen van elkaar en/of tot de percepties over elkaar of over de geleverde diensten. Wij geven in overweging om elk jaar opnieuw, zeker als er mutaties zijn in de IA bezetting, de rvc of de rvb, dit onderwerp op een serieuze manier te bespreken.

4 Ondersteuning voor rvc door internal auditor en externe accountant

onderzoeksvraag

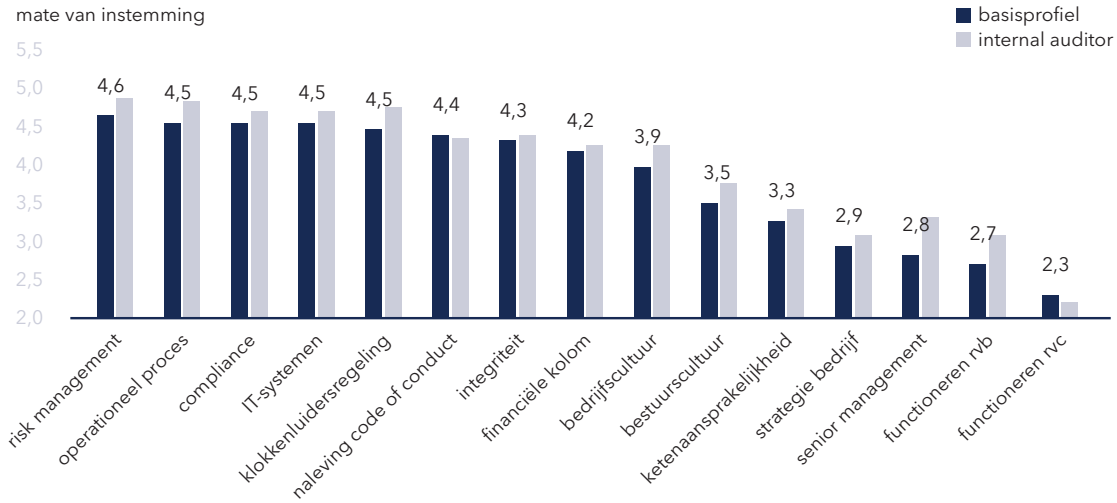
In het onderzoek is met behulp van een aantal stellingen gevraagd in hoeverre de **internal auditor** en/of de **controlerend externe accountant over** bepaalde aandachtsgebieden/ **onderwerpen** een **uitspraak** doet respectievelijk moet(en) doen. Daarbij worden onderscheiden de huidige en de wenselijke stand van zaken. Gebruikt is een 5-puntsschaal met: 1 = volstrekt oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = mee eens en 5 = volstrekt mee eens.

De **achtergrond** van deze **vraag** is dat in toenemende mate internal auditors in verschillende sectoren hun intrede doen en bij beursgenoteerde bedrijven min of meer verplicht zijn, tenzij deze bedrijven verklaren waarom dat voor hun bedrijf niet nodig is. Gebruikelijk is dat een internal auditor primair aan de rvb/directie rapporteert en 'secundair' ook aan de auditcommissie. Met het opnemen van deze vraag wilden wij de internal auditor nadrukkelijker op de agenda zetten als mogelijke, belangrijke ondersteuner van het commissariaat.

4.1 Internal auditor

Wenselijkheid uitspraken afzonderlijke aandachtsgebieden door internal auditor

Figuur 4.1 Wenselijkheid uitspraken door internal auditor voor basisprofiel en internal auditor (5 puntsschaal)



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor 2018 van het basisprofiel uit het commissarissen benchmarkonderzoek voor uitspraken van de internal auditor over verschillende aandachtsgebieden.

Ambities/normen
Basisprofiel
Overall gemiddeld is er, gezien de gemiddelde score van 3.8, sprake van een **redelijke mate van instemming** dat de **internal auditor** over de onderzochte onderwerpen een uitspraak doet.

Vooral uitspraken over: risk management, operationeel proces, compliance en IT-systemen

De **onderwerpen** waarover een uitspraak wordt gewenst, kunnen in clusters worden ingedeeld naar de mate van instemming. Daarbij zijn de volgende **clusters** onderscheiden:

- **volstrekt mee eens** (score ≥ 4.5):
  Risk management, functioneren/kwaliteit operationeel proces, compliance en functioneren IT-systemen.
- **mee eens** (4.0 < score ≤ 4.5):
  Functioneren klokkenluidersregeling, naleving code of conduct, integriteit en functioneren financiële kolom.
- **min of meer mee eens** (3.5 < score ≤ 4.0):
  Bedrijfscultuur en bestuurscultuur.

(Nog) geen uitspraak over functioneren rvc, rvb en senior management

- **neigt naar instemming** (3.2 < score ≤ 3.5):
  Ketenaansprakelijkheid.
- **twijfelgevallen** (2.8 < score ≤ 3.2):
  Strategie van organisatie/bedrijf.
- **neigt naar afwijzing** (2.5 < score ≤ 2.8):
  Functioneren senior management en functioneren rvb.
- **afwijzend** (score ≤ 2.5):
  Functioneren rvc.

Eventuele **veranderwensen** bij de **laatste 3 clusters** worden in de volgende paragraaf gekwalificeerd als **bespreekbaar** geworden **punten**, omdat het ambitieniveau 3.2 of lager scoort.

Andere benchmarks vergeleken met basisprofiel
Bedrijfsprofielen

Met 56 procent substantiële afwijking

Het **overall percentage grote afwijkingen** van de **bedrijfsprofielen** is **56**%. Bij de **profitsector** is dat 56 % en bij de **non-profitsector** 60%. Dit zijn substantiële afwijkingen.

Tweedeling in afwijkingen

Los van de afzonderlijke profielen lijkt zich er een **tweedeling** voor te doen **in** de **afwijkingen**. Voor compliance, risk management, integriteit, naleving code of conduct, bedrijfscultuur, functioneren IT-systemen, kwaliteit operationele proces en functioneren klokkenluidersregeling zijn de **afwijkingen van** het **basisprofiel negatief**. Dat wil zeggen dat het gewenste niveau lager is dan bij het basisprofiel.

Positieve afwijkingen

Positieve afwijkingen betreffen: bestuurscultuur, strategie van het bedrijf, ketenaansprakelijkheid, functioneren rvb, functioneren rvc en functioneren senior management. Ergo het gewenste ambitieniveau ligt hoger.

Alleen voor de **financiële kolom** zijn er zowel **negatieve** afwijkingen (familiebedrijf en cultuurinstelling) als ook **positieve afwijkingen** (groot niet beursgenoteerd bedrijf, woningcorporatie en zorginstelling.

Meeste afwijkingen bij familiebedrijf

In de **profitsector** doen de **meeste** afwijkingen zich voor bij het **familiebedrijf** (5 positief en 8 negatief). Het groot **niet-beursgenoteerde bedrijf** en het **MKB** hebben elk 6 grote afwijkingen, waarbij die van eerstgenoemde alle positief zijn en bij de laatstgenoemde alle negatief.

In de **non-profitsector** hebben de **woningcorporatie** en de **zorginstelling alleen** maar **positieve verschillen**. Bij de **cultuurinstelling** (3 positief en 8 negatief), de **onderwijsinstelling** (6 positief en 5 negatief) en de **overige non-profit** instellingen (5 positief en 4 negatief) is er een **gemixt** beeld.

Het **one-tier** profiel heeft alleen 6 negatieve afwijkingen.

Persoonsgebonden profielen

Bij persoonsgebonden profielen redelijk instemming met basisprofiel, vooral bij commissarissen

Bij de **persoonsgebonden profielen** is het overall **afwijkingspercentage** met **17 procent** aanzienlijk lager. Er is sprake van een redelijke mate van instemming met de opvattingen van het basisprofiel. Dit geldt vooral de persoonsgebonden **benchmarks** van de **commissarissen**. Het overall afwijkingspercentage is daar slechts 9 procent. Bij de **niet-commissarissen** is het vergelijkbare percentage met 29 procent duidelijk **hoger**. Van de 13 grote afwijkingen doen zich de **meeste** voor **bij** de **directie** (6 keer negatief). De **secretaris** blijft daarbij met 4 negatieve afwijkingen achter.

Internal Auditor

De **IA-cs**[14] heeft **3 positieve** afwijkingen van het basisprofiel. Deze betreffen uitspraken over **bedrijfscultuur**, functioneren rvb en **functioneren senior management**. Alleen bij functioneren rvb leidt dat materieel niet tot een andere kwalificatie van de mening.

Basis IA eens met IA-cs

De **basis IA** is het materieel in grote lijnen eens met **IA-cs**. Waar de IA-cs het met vijf uitspraken volstrekt eens is, is de basis IA dat alleen bij uitspraken over het functioneren van het operationele proces en van de IT-systemen.

[14] Het internal auditor profiel uit het commissarisbenchmark onderzoek duiden we in de bespreking met de profielen uit het internal auditor onderzoek aan met **IA-cs** (internal auditor commissaris survey).

Tabel 4.1.1 Wenselijkheid uitspraken door Internal Auditor over onderstaande onderwerpen (5-puntsschaal)

	IA-cs	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
functioneren operationeel proces	4.8					
risk management	4.8					
functioneren klokkenluidersregeling	4.8					
compliance	4.7					
functioneren IT-systemen	4.7					
integriteit	4.4					
naleving code of conduct	4.4					
bedrijfscultuur	4.3					
functioneren financiële kolom	4.2					
bestuurscultuur	3.8					
functioneren senior management	3.3					
ketenaansprakelijkheid	3.3					
strategie van organisatie/bedrijf	3.1					
functioneren rvb	3.1					
functioneren rvc	2.3					

Legenda:Bij IA-cs zijn de scores gegeven van de mate van instemming in de wenselijke situatie. De kleuren staan voor: donkergroen: volstrekt mee eens; lichtgroen: mee eens; blauw: min of meer mee eens; grijs: neigt naar instemming; blanco: twijfelgeval; oranje: neigt naar afwijzing en rood: afwijzend.

Hoge mate van consensus

In grote lijnen zijn alle onderscheiden profielen het redelijk eens met elkaar. Over de eerste 9 onderwerpen is de mening dat de Internal auditor daarover (zeker) een uitspraak doet.

In iets mindere mate gaat dat op voor **bestuurscultuur**.

Afwijzend bij uitspraken over functioneren rvc en rvb

De **afwijzende tendens** om uitspraken te doen over het **functioneren** van de **rvc** en in wat mindere mate over het functioneren van de **rvb** wordt ook breed gedeeld. Ook uitspraken over de **strategie** behoren blijkbaar niet tot de voor de hand liggende aandachtsgebieden.

Gedeeld zijn van ambities

Eens met basisprofiel voor integriteit, ketenaansprakelijkheid en bedrijfscultuur

Verhoudingsgewijs de **meeste instemming** met het basisprofiel betreft uitspraken[15] over: **integriteit** (2 keer negatief), **ketenaansprakelijkheid** (3 keer positief) en **bedrijfscultuur** (3 keer negatief en 1 keer positief bij internal auditors). De afwijkingen ten aanzien van ketenaansprakelijkheid komen voor bij de woningcorporatie, de zorginstelling en het onderwijs en leiden daar materieel tot hogere eisen/ambities. De afwijking bij integriteit is alleen materieel bij het familiebedrijf.

[15] Tussen haakjes staat vermeld het aantal profielen dat een groot verschil heeft met het basisprofiel.

De **meeste afwijkingen** doen zich voor bij uitspraken over het **functioneren rvb** (8 keer positief en 2 keer negatief). Opvallend is dat de **voorzitter** van een rvc en de **commissaris** die elders **lid** is van een **rvb** absoluut **geen voorstander** zijn van uitspraken door de internal auditor over het functioneren rvb.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 4.1.2 Veranderpercentages op geaggregeerd niveau

	bedrijfsprofielen			persoonsgebonden profielen		
totaal	subtotaal	profitsector	non-profitsector	subtotaal	commissaris	niet-commissaris
51	69	62	77	28	35	18

Legenda: de veranderpercentages zijn berekend per (sub)groep als zijnde het percentage veranderingen van het totaal aantal opties in de betrokken (sub)groep. Totaal: dit is het totaal aantal profielen. Blauw: binnen de categorie bedrijfsprofielen/persoonsgebonden profielen de subgroep met het hoogste veranderpercentage. Grijs: de percentages van de subgroepen.

Veranderpercentage met 51 procent hoog.

Het **overall veranderpercentage** is met **51** % aan de hoge kant. Bij de **bedrijfsprofielen** is dit met 69 % zelfs zeer hoog. Bij de **persoonsgebonden profielen** is dit percentage aanzienlijk lager met 28 %.

Van de 139 veranderwensen vallen er in het totaal 27 in de categorie bespreekbaar geworden punten.

Tabel 4.1.3 Veranderwensen basisprofiel en enige benchmarks uitspraken internal auditor (5-puntsschaal).

	bapr	Fam	Zorg	VZ	AC	DIR	IA	totaal
compliance								6
risk management								8
integriteit								5
naleving code of conduct								9
bedrijfscultuur								12
bestuurscultuur								12
strategie van organisatie/bedrijf								8
ketenaansprakelijkheid								7
functioneren rvb	B				B		B	13
functioneren rvc	B	B	B		B		B	12
functioneren financiële kolom								10
functioneren senior management		B						5
functioneren IT-systemen								12
functioneren operationeel proces								11
functioneren klokkenluidersregeling								8

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 % tot en met -10 % en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 % tot en met -20 % en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 % gelegen, actie is noodzakelijk; B: bespreekbaar geworden punt; totaal: totaal aantal benchmarks met een veranderwens voor het betrokken aandachtsgebied.

Basisprofiel

Vooral verbeterwensen voor uitspraken over IT-systemen en operationeel proces

Het **basisprofiel** heeft een zestal veranderwensen. Gezien de score voor de wenselijke situatie (onder de 3.2) worden **twee** daarvan gekwalificeerd als **bespreekbaar** geworden **punten**. Dit betreft dan uitspraken door de internal auditor over het **functioneren** van de **rvb** en van de **rvc**. Maar de weerstand tegen uitspraken op deze gebieden is nog groot. De andere vier veranderwensen zijn te typeren als **verbeterwensen**. Het gaat dan over uitspraken over de bedrijfscultuur, de bestuurscultuur, functioneren IT-systemen en operationeel proces. Vooral aan uitspraken over de laatste twee onderwerpen hechten de commissarissen blijkbaar veel belang gezien de relatief hoge mate van instemming voor de wenselijkheid.

Veranderwensen bij andere benchmarks

Bespreekbaar geworden punten primair: functioneren rvc en rvb

Van de 139 veranderwensen vallen er in 27 in de categorie **bespreekbaar geworden punten**. In procenten weergegeven is dat 10 %. Het overall percentage verbeterwensen is daarmee 41 %. De meeste bespreekbaar geworden punten betreffen, evenals bij het basisprofiel, uitspraken door de internal auditors over het **functioneren** van de **rvb en** het functioneren van de **rvc** (elk bij 10 profielen). Ook uitspraken over het functioneren van senior management is bij vier profielen een bespreekbaar geworden punt. Dit geldt ook voor uitspraken over de bedrijfscultuur bij MKB en voor uitspraken over de strategie bij 1Tier en de jonge commissaris.

Bedrijfsprofielen

Familiebedrijf en MKB meeste veranderwensen

In de **profitsector** heeft het basisprofiel voor de afzonderlijke 15 onderwerpen het laagste aantal veranderwensen (6 keer). Het hoogste aantal komt voor bij het familiebedrijf (12 keer) en het MKB (11 keer). Het groot niet-genoteerd bedrijf zit daartussen met negen veranderwensen.

Bij woningcorporatie alleen maar verbeterwensen.

In de **non-profitsector** is het aantal veranderwensen het **laagst** bij de **overige non-profit** instellingen (4 keer). Bij de **zorg**- en de **cultuursector**, daarentegen is het aantal veranderwensen met 15 **maximaal**. Maar ook de **onderwijssector** staat met 13 hoog genoteerd. De **woningcorporatie** blijft daarbij met 11 wat achter. Wel is het opvallend dat alle veranderwensen hier verbeterwensen zijn.

Persoonsgebonden profielen

Directie slechts 1 verbeterwens en nog wel voor de financiële kolom

Bij de **commissarissen** heeft de **voorzitter geen veranderwens**. De **vrouwelijke commissaris** heeft er drie, waarvan die voor IT-systemen en operationeel proces verbeterwensen impliceren. De **commissaris**, elders **lid** van een **rvb** en de **commissaris** lid van de **auditcommissie** hebben elk zes veranderwensen. Bij de eerstgenoemde zijn er vijf een verbeterwens en bij laatstgenoemde vier.

Opvallend is dat bij de niet-commissarissen de **directie** slechts **één** verander- en tevens **verbeterwens** heeft en wel voor uitspraken over het functioneren van de financiële kolom.

De **secretaris** heeft alleen drie verander- en tevens verbeterwensen voor respectievelijk integriteit, naleving code of conduct en bedrijfscultuur.

Internal Auditor

Bij de IA-cs zijn er van de vier veranderwensen twee ook een verbeterwens en wel voor uitspraken over ketenaansprakelijkheid en over bestuurscultuur.

Tabel 4.1.4 Veranderwensen uitspraken Internal Auditor IA-survey en IA-cs (5-puntsschaal)

	IA-cs	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
functioneren operationeel proces						
risk management						
functioneren klokkenluidersregeling						
compliance						
functioneren IT-systemen						
integriteit						
naleving code of conduct						
bedrijfscultuur						
functioneren financiële kolom						
bestuurscultuur						
functioneren senior management						
ketenaansprakelijkheid				B		
strategie van organisatie/bedrijf						
functioneren rvb	B	B	B		B	
functioneren rvc	B	B	B	B	B	

De onderwerpen zijn opgenomen in volgorde van hoogste instemming voorde wenselijke situatie bij IA-cs tot de laagste mate van instemming respectievelijk afwijzing. Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 % tot en met -10 % en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 % tot en met -20 % en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 % gelegen, actie is noodzakelijk; B: bespreekbaar geworden punt.

Zeer fors aantal verander-/verbeterwensen

De **meeste veranderwensen** bevinden zich **bij** die **uitspraken** waarvoor relatief de **laagste** mate van **instemming** geldt dan wel de instemming ontbreekt. Dat wil zeggen onder 'bestuurscultuur'. In totaal zijn er negen bespreekbaar geworden punten (= 10 %) en 45 verbeterwensen (= 50%) van het totaal aantal opties. Dat is zeer fors.

Minste veranderwensen bij internal auditor financiële instellingen

De **meeste veranderwensen** komen voor bij **basis IA**, internal auditor '**small**' en de bij de **non-profit** internal auditor (elk 12).

Afgezien van de IA-cs doen de **minste veranderwensen** zich voor bij de internal auditor van de **financiële instellingen** (6). De commissaris laveert daar wat tussenin.

De **minste veranderwensen** doen zich voor bij **uitspraken** over functioneren van de **operationele processen** en de **IT-systemen**. Vermoedelijk zijn dit de aandachtsgebieden waarop de internal auditor zijn intrede doet.

Veranderwensen per aandachtsgebied
De **meeste verbeterwensen** doen zich voor bij uitspraken over het functioneren van:

- IT-systemen en bestuurscultuur (elk 12 profielen);
- operationele proces en bedrijfscultuur (elk 11 profielen); en
- financiële kolom (10 profielen) en naleven code of conduct (9 profielen).

Verbeterwensen voor uitspraken over compliance, risk management, integriteit, strategie van het bedrijf en functioneren klokkenluidersregeling zijn elk **minder vaak** genoemd, namelijk door vijf tot negen profielen. Daarbij betreft dit **vooral** profielen in de **non-profitsector**.

Huidige situatie
Basisprofiel
Overall gemiddeld is er, gezien de gemiddelde score van 3.5, sprake van een **lichte mate van instemming** met de stellingen dat de **internal auditor** over de onderzochte onderwerpen een uitspraak doet.

De **onderwerpen** waarover een uitspraak wordt gedaan, zijn in vergelijkbare clusters ingedeeld als bij de wenselijke situatie, en wel:

- **volstrekt mee eens** (score ≥ 4.5):
  - **geen**!
- **mee eens** (4.0 ≤ score < 4.5):
  Integriteit, risk management, compliance, functioneren klokkenluidersregeling, naleving code of conduct en functioneren IT-systemen.
- **min of meer mee eens** (3.5 ≤ score < 4.0):
  Functioneren/kwaliteit operationeel proces en functioneren financiële kolom.
- **neigt naar instemming** (3.2 ≤ score < 3.5):
  Bedrijfscultuur.

- **twijfelgevallen** (2.8 ≤ score < 3.2)
  Ketenaansprakelijkheid en bestuurscultuur.
- **neigt naar afwijzing** (2.5 ≤ score < 2.8):
  Functioneren senior management en strategie van organisatie/bedrijf.
- **afwijzend** (score < 2.5):
  Functioneren rvb en functioneren rvc.

Vergeleken met de huidige situatie zijn er **in** de **wenselijke situatie meer onderwerpen**, waarover een **uitspraak** wenselijk wordt geacht. Bovendien is de stelligheid, waarmee dit wordt verlangd, toegenomen.

In de wenselijke situatie scoren tien onderwerpen boven de 3.5 tegen acht in de huidige situatie. En aan de andere kant is het aantal onderwerpen met een score van 3.2 of lager in de wenselijke situatie vier tegen zes in de huidige situatie.

Andere benchmarks vergeleken met het basisprofiel
Bedrijfsprofielen

Overall percentage afwijkingen bij bedrijfsprofielen 60 % en bij persoonsgebonden profielen 30%

Het **percentage grote afwijkingen** van het basisprofiel is bij de **bedrijfsprofielen 60** % met **voor de profitsector 51** % en voor de **non-profit** sector **67** %. Bij de profitsector zijn er 11 % positieve afwijkingen van het basisprofiel, namelijk bij het groot niet-beursgenoteerd bedrijf (3 keer) en bij het familiebedrijf (2 keer). Negatieve afwijkingen doen zich daar vooral voor bij MKB (10 keer) en bij het familiebedrijf (8 keer).

Bij de non-profitsector is het percentage positieve afwijkingen 21 % en het percentage negatieve afwijkingen 45%. De positieve afwijkingen komen vooral voor bij de woningcorporatie (6 keer). De cultuursector (12 keer) en de zorgsector (8 keer) hebben de meeste negatieve afwijkingen. De onderwijssector is een goede derde (7 keer negatief).

Persoonsgebonden profielen
Bij de **persoonsgebonden profielen** is het percentage grote **afwijkingen 30** procent. De percentages bij de commissaris en de niet-commissaris profielen wijken hiervan nauwelijks af.

Het percentage positieve afwijkingen bij de **commissarisprofielen** is slechts 7 % en komt op conto van de voorzitter (3 keer) en de commissaris elders nog lid van een rvb (2 keer). Het percentage negatieve afwijkingen is 23 % en dit manifesteert zich bij de jonge commissaris (10 keer) en bij de commissaris lid auditcommissie (6 keer).

Internal auditor relevante positieve afwijkingen, voor bedrijfscultuur en functioneren senior management

Bij de **niet-commissarissen** profielen is het percentage negatieve afwijkingen 13 %. Daarvan nemen de directie en de secretaris er elk drie voor hun rekening. Het percentage positieve afwijkingen is 18 %. De secretaris (2 keer) en de **internal auditor** (6 keer) zijn hiervoor verantwoordelijk. Alleen ten aanzien van uitspraken over de bedrijfscultuur en over het functioneren van het senior management leidt dit bij de internal auditor tot een materieel andere mate van instemming.

Mate van gedeeld zijn van verschillen

Beeld vergelijkbaar met gewenste situatie en met name negatieve afwijkingen

Het beeld bij de **huidige situatie** vertoont grote **parallellen met** dat bij de **gewenste** situatie, namelijk een groot aantal onderwerpen, waar er **primair** sprake is van **negatieve afwijkingen**. Dit betreft uitspraken over: integriteit (11 keer), compliance, IT-systemen, klokkenluidersregeling (elk 10 keer), risk management, naleving code of conduct (elk 9 keer), kwaliteit operationele proces (8 keer) en bestuurscultuur (7 keer). In procenten is het totaal percentage negatieve afwijkingen 33 % en het percentage positieve afwijkingen 16 %.

De positieve afwijkingen doen zich vooral voor bij de uitspraken over: strategie van het bedrijf (7 keer), functioneren rvc (6 keer) en functioneren senior management (4 keer). In het algemeen leiden deze **positieve afwijkingen** niet tot uitspraken die getuigen van een grote mate van instemming. Veeleer betreft het een **minder grote afwijzing** van de stelling.

Conclusie

Er is beslist ruimte voor de internal auditor

Over de hele linie kan worden geconcludeerd dat uit het onderzoek blijkt dat de internal auditor op meer aandachtsgebieden een uitspraak moet doen. Bovendien is de stelligheid waarmee dit wordt onderschreven ook toegenomen. Dit laatste lijkt gedeeltelijk ook samen te hangen met de veronderstelde kwaliteit van de internal auditafdeling. Deze moet in een aantal gevallen nog groeien. De internal auditor is in de positie om de rvc te helpen met de uitoefening van zijn taken. Op een aantal onderwerpen wordt de rol van de internal auditor nog niet zo gezien, maar vermoedelijk is dat een kwestie van tijd. Veel zal afhangen van de invulling die de internal auditor kan geven en geeft. Een groot aantal commissarissen heeft nog niet expliciet nagedacht over de mogelijke toegevoegde waarde van internal audit voor hun organisatie dan wel voor hun eigen werkwijze als rvc. Schaalgrootte speelt daarbij beslist een rol.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen

Waarom is internal auditor zo terughoudend met het doen van uitspraken over het functioneren van rvc en van rvb?

Het valt ons op dat de internal auditors zich maar schoorvoetend willen begeven richting het doen van uitspraken over het functioneren van rvc en van rvb. Het komt niet verder dan dat het een bespreekbaar punt is geworden. Is dit, omdat ze dan potentieel in een conflict of interest kunnen komen? Of is het een domein, waarop hun primaire kwaliteiten niet liggen? Het kan ook zijn dat de internal auditor nog zo'n vol programma heeft in relatie tot de bezetting van de internal audit, dat dit onderwerp er nog niet bij past. Maar misschien een nog meer voor de hand liggende reden is dat de internal auditor in het algemeen maar beperkt contact heeft met de rvc en dan meestal primair met de auditcommissie. Daarmee is de kans groot dat de internal auditor vanuit de commissarissen bekeken wordt met de toezicht bril op. En afhankelijk van de interpretatie van toezicht en ook van risicomanagement wordt de internal auditor in een bepaald hoekje geduwd, waarmee beoordelen van het functioneren van rvc en rvb niet tot het domein van de internal audit wordt gerekend. En het beeld van de internal auditor wordt daarmee beperkt tot de leden van de rvc die in de auditcommissie zitten. Maar dan nu het functioneren van de rvb. Daarover krijgt de internal auditor ongetwijfeld meer signalen. Maar waarom zou op dat gebied geen uitspraken gedaan kunnen en misschien ook moeten worden? Hanteert de rvb geen 360 graden benadering? Of rapporteert de internal auditor niet aan de rvb? Of voelt de internal auditor zich ongemakkelijk om een oordeel te geven over zijn direct report baas? Een laatste verklaring tenslotte. Het is niet gebruikelijk. En elke verandering kost wat tijd. In zoverre hebben we een positief gevoel dat uitspraken inmiddels op het niveau van een bespreekbaar punt zijn gekomen. Dus over een jaar of 5 tot 10 is de kans aanwezig dat de internal auditor breder dan bij een enkele onderneming één van de spelers is die standaard een bijdrage levert aan de evaluatie van rvb en rvc.

Waarom zien voorzitter en commissaris elders lid van rvb uitspraken door internal auditor over functioneren rvb niet zitten?

De **meeste afwijkingen** van het basisprofiel **bij** de **gewenste situatie** betreffen het doen van **uitspraken** door de internal auditor over het **functioneren** van de **rvb**. Van de 10 afwijkingen zijn er slechts **2 negatief** en deze komen voor bij de **voorzitter** en de **commissaris elders lid** van een **rvb**. Dit intrigeert ons. Waarom staan beiden hier zo afwijzend tegenover? Voelt de voorzitter zich in zijn 'professionele eer' aangetast. Beoordelen van het functioneren van de rvb is toch een belangrijk onderdeel van de specifieke taak van de voorzitter? Dat kan hij wel. Hoewel, uit al onze onderzoeken blijkt dat commissarissen al heel lang jaar in jaar uit van mening zijn dat selecteren en evalueren van het functioneren van rvb's echt beter moet. Maar blijkbaar gebeurt dat nog steeds niet in voldoende mate. Waarom wordt dan eventuele input van de internal auditor niet op prijs gesteld? Deze is één van de weinige en onafhankelijke spelers die door de hele organisatie heen zijn voelsprieten zou moeten hebben en ook gevoel kan hebben ten aanzien van het functioneren van de rvb. Of zegt dat wat over de door de voorzitter veronderstelde kwaliteit van de internal auditor? En waarop is dat oordeel dan gebaseerd? Een internal auditor komt wat de commissarissen betreft

meestal niet verder dan de auditcommissie. En de vraag is of in die commissie ooit aan de internal auditor wordt gevraagd uitspraken te doen over het functioneren van rvb, senior management en rvc. Is dat geen gemiste kans, bijvoorbeeld uit oogpunt van risicomanagement?

Bij de commissaris elders lid van een rvb speelt misschien ook mee dat deze veronderstelt dat de internal auditor niet over de gewenste kwaliteiten beschikt om een dergelijke uitspraak te doen. Maar ook hier speelt weer mee, waarop is dat oordeel gebaseerd? Een andere reden kan zijn dat deze commissaris wil voorkomen dat de inzet van de internal auditor bij het beoordelen van het functioneren van de rvb gemeengoed gaat worden. Laat dat maar beperkt blijven tot de selectie- en remuneratiecommissie. Dat is overzichtelijk, of niet? Overigens is bij 13 profielen de hier besproken uitspraak door internal auditor een **bespreekbaar punt** geworden, maar niet bij de voorzitter en de commissaris elders lid van een rvb. Een laatste argument, dat voor beiden kan gelden is dat beide soort commissarissen niet gewend zijn dat een internal auditor op dit gebied een zinvolle uitspraak kan doen. En met veranderingen heeft iedereen moeite, zelfs commissarissen?!

Is omarmen van de internal auditor een indicatie van onvoldoende professioneel toezicht of speelt een sterk risicomijdend gedrag hier een rol?

Bij de bedrijfsprofielen zijn zowel bij de profit- als bij de non-profitsector de **overall veranderpercentages** bij dit onderdeel van het onderzoek **zeer hoog**. Bij de profitsector is dit percentage het hoogst bij **MKB** en **familiebedrijf**. Zou dit een **indicatie** kunnen zijn dat de **toezichtrol** bij deze profielen nog enige professionele ontwikkeling moet doormaken? En alles wat daarbij behulpzaam kan zijn, wordt van harte toegejuicht? In dat verband is het opvallend dat de **woningcorporatie** op dit gebied heel veel verbeterwensen (11 keer) heeft en geen bespreekbaar geworden punten. Doorgaans worden bij dit profiel de minste veranderwensen gesignaleerd. Kan deze uitzonderlijke situatie een indicatie zijn van twijfels over het gehouden toezicht of is er gewoon sprake van een risicomijdende houding van de rvc bij dit profiel? Of hadden de commissarissen in deze sector onvoldoende voor ogen wat een internal auditor nu eigenlijk doet of kan doen en zijn ze op een gedachte gebracht?

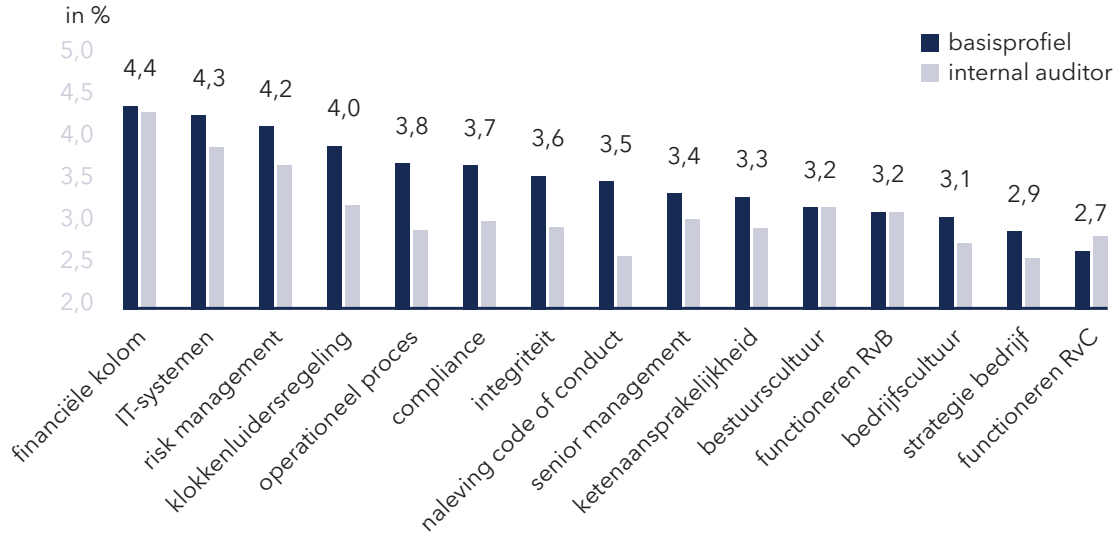
Waarom heeft directie zo weinig verander-/verbeterwensen en uitgerekend wel voor de financiële kolom?

Doorgaans heeft de **directie** de nodige verander-/verbeterwensen. Alleen bij dit onderdeel niet. Speelt hier mee dat de directie bij de hier genoemde aandachtsgebieden verantwoordelijk is? En hij heeft geen behoefte aan pottenkijkers die hij niet 100 procent kan controleren? Maar waar is de directie dan bang voor? Getuigt het juist niet van kracht en commitment naar de organisatie, als de directie de internal auditfunctie omarmt en deze ruim baan geeft om een bijdrage te leveren om de organisatie op een hoger niveau te brengen? Overigens is het wel frappant dat de directie 1 verbeterwens heeft en wel voor uitspraken over het functioneren van de financiële kolom. Als er ergens geen verbeterwens zou moeten zijn, dan zou het toch wel hier moeten zijn?

4.2 Externe controlerend accountant

Wenselijkheid uitspraken afzonderlijke aandachtsgebieden door externe accountant

Figuur 4.2 Wenselijkheid uitspraken externe accountant, basisprofiel en internal auditor (5 puntsschaal)



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor 2018 van het basisprofiel voor uitspraken van de externe accountant.

Ambities/normen
Basisprofiel

Vooral uitspraken over: risk management, operationeel proces, compliance en IT-systemen

Overall gemiddeld is er, gezien de gemiddelde score van 3.6, sprake van een **zekere mate van instemming** dat de **externe accountant** over de onderzochte onderwerpen een uitspraak doet.

De **onderwerpen** waarover een uitspraak wordt gewenst, kunnen in clusters worden ingedeeld naar de mate van instemming. Daarbij zijn de volgende clusters onderscheiden:

- **volstrekt mee eens** (score ≥ 4.5):
  Geen!
- **mee eens** (4.0 ≤ score < 4.5):
  Functioneren financiële kolom, functioneren IT-systemen en risk management.
- **min of meer mee eens** (3.5 ≤ score < 4.0):
  Functioneren klokkenluidersregeling, functioneren/kwaliteit operationeel proces, compliance, integriteit en naleving code of conduct.
- **neigt naar instemming** (3.2 ≤ score < 3.5):
  Functioneren senior management, ketenaansprakelijkheid en bestuurscultuur.

(Nog) geen uitspraak over functioneren rvc, rvb en senior management

- **twijfelgevallen** (2.8 ≤ score < 3.2):
  Functioneren rvb, bedrijfscultuur en strategie van organisatie/bedrijf.
- **neigt naar afwijzing** (2.5 ≤ score < 2.8):
  Functioneren rvc.
- **afwijzend** (score < 2.5):
  Geen.

Eventuele **veranderwensen** bij de **laatste 3 clusters** worden gekwalificeerd als **bespreekbaar** geworden **punten**, omdat het ambitieniveau 3.2 of lager scoort.

Andere benchmarks vergeleken met het basisprofiel
Bedrijfsprofielen

Met 44 % substantiële afwijking

Het **overall percentage grote** afwijkingen van de **bedrijfsprofielen** is 44 %. Bij de **profitsector** is dat 29 % en bij de **non-profitsector** 55 %. Dit zijn substantiële afwijkingen, maar wel geringer dan bij de uitspraken door de internal auditor.

Bij profitsector vooral negatieve afwijkingen en met name bij MKB

In de **profitsector** is het percentage **positieve afwijkingen** met **7** % **gering**. Het betreft twee afwijkingen bij het groot niet-beursgenoteerd bedrijf en één afwijking bij het familiebedrijf. De drie afwijkingen leiden tot een materieel andere mate van instemming, een cluster hoger dan bij het basisprofiel. Het percentage **negatieve afwijkingen** is 22 % en manifesteert zich vooral bij **MKB** (8 keer). Op één na leiden deze verschillen tot een materieel andere uitspraak. Ook bij het **familiebedrijf** doen zich negatieve afwijkingen voor, en wel bij functioneren senior management en functioneren klokkenluidersregeling. Deze uitspraken leiden tot een andere classificatie dan bij het basisprofiel.

Bij non-profitsector vooral positieve verschillen en met name bij onderwijs en woningcorporatie

In de **non-profitsector** is het percentage **positieve afwijkingen** met 45 % beduidend **hoger dan** het percentage **negatieve afwijkingen** van 16 %. De **positieve afwijkingen** doen zich vooral voor bij de **onderwijssector** (11 keer), de **woningcorporatie** (9 keer) en de **overige non-profit** bedrijven (7 keer). De meeste negatieve afwijkingen komen voor bij de cultuursector (4 keer), waar het aantal positieve en negatieve afwijkingen in evenwicht is.

Persoonsgebonden profielen

Vooral dankzij internal auditor en secretaris forse afwijking (29 %)

Het overall **percentage grote afwijkingen** bij de **persoonsgebonden** profielen is **29** %.
Bij de **commissarisprofielen** is dat **17** % en bij de **niet-commissarisprofielen 49** %. Bij de commissarisprofielen is het percentage **positieve afwijkingen 8** %, waarvan er vijf bij de **vrouwelijke** commissaris voorkomen en één bij de **voorzitter**. De **jongere commissaris** heeft zes negatieve afwijkingen en is samen met de **commissaris** elders **lid** van een **rvb** (1 keer) goed voor 9 % negatieve afwijkingen.

Bij de **niet-commissarissen** zijn vooral de **internal auditor** (10 keer negatief) en de **secretaris** (7 keer positief en 1 keer negatief) verantwoordelijk voor het hoge percentage grote afwijkingen. De **directie** komt niet verder dan twee positieve en twee negatieve afwijkingen.

De commissaris lid auditcommissie heeft geen groot verschil met het basisprofiel. De voorzitter en de commissaris elders lid van een rvb hebben er beiden slecht één.

Internal auditor

IA-cs ziet minder in externe accountant

De **IA-cs** is met **tien** grote **negatieve afwijkingen** blijkbaar op die onderdelen minder gecharmeerd van uitspraken van de externe accountant over de betrokken aandachtsgebieden.

Financiële kolom, IT-systemen en risk management voor externe accountant

De **basis IA** stemt in met uitspraken van de externe accountant over functioneren financiële kolom. Dit geldt min of meer ook voor functioneren IT-systemen en over risk management. Bij alle andere onderwerpen is de instemming aanzienlijk geringer of is er zelfs sprake van een naar afwijzing neigende mening dan wel afwijzing.

Tabel 4.2.1 Wenselijkheid uitspraken door externe accountant over onderstaande onderwerpen (5-puntsschaal)

	IA-cs	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
functioneren financiële kolom	4,4					
functioneren IT-systemen	4,0					
risk management	3,7					
bestuurscultuur	3,3					
functioneren senior management	3,3					
functioneren klokkenluidersregeling	3,3					
functioneren rvb	3,2					
functioneren rvc	3,0					
compliance	3,0					
integriteit	3,0					
functioneren operationeel proces	2,9					
ketenaansprakelijkheid	2,9					
bedrijfscultuur	2,8					
strategie van organisatie/bedrijf	2,6					
naleving code of conduct	2,6					

Legenda: Bij IA-cs zijn de scores gegeven van de mate van instemming in de wenselijke situatie. De kleuren staan voor: donkergroen: volstrekt mee eens; lichtgroen: mee eens; blauw: min of meer mee eens; grijs: neigt naar instemming; blanco: twijfelgeval; oranje: neigt naar afwijzing en rood: afwijzend.

Internal auditor financiële instelling zeer afhoudend

De **meest afhoudende houding** voor uitspraken van de externe accountant is waar te nemen bij de internal auditor **financiële instelling**. Bij 12 van de 15 onderwerpen is er sprake van een twijfelgeval of een naar afwijzing neigende mening. Bij basis IA (9 keer), IA-cs (8 keer) en internal auditor small (7 keer) is het aantal onderwerpen dat van twijfelgeval naar afwijzing tendeert lager.

Non-profit minst afwijzend

Van de internal auditor profielen laat de **non-profit internal auditor** relatief de **minst terughoudende** opstelling zien met vijf onderwerpen in de twijfelcategorie of lager.

Commissaris heeft **nauwelijks afwijzingen**. Alleen over de strategie van de organisatie verwacht deze geen uitspraak van de externe accountant.

Animo voor uitspraak accountant laag

De **algemene conclusie** is dat de **internal auditors niet** erg **warm** lopen voor **uitspraken** van de **externe accountant** over de genoemde onderwerpen.

Gedeeld zijn van ambities

Eens bij financiële kolom, functioneren rvb, IT-systemen en riskmanagement.

Verhoudingsgewijs de **meeste instemming** met het basisprofiel betreft uitspraken[16] over: **financiële kolom** (2 keer negatief; alleen bij MKB relevant), **riskmanagement** (2 keer positief bij corporatie en onderwijs en 1 keer negatief bij internal auditor; alle relevant), functioneren **rvb** (2 keer negatief en 2 keer positief onder andere bij secretaris) en **IT-systemen** (4 keer negatief; bij MKB, cultuursector en 1tier relevant).

Meeste afwijkingen leiden materieel tot andere kwalificatie

De **meeste afwijkingen** (telkens 8 keer) doen zich voor bij uitspraken over: **integriteit**, **bedrijfscultuur**, **bestuurscultuur**, **strategie** van het bedrijf, functioneren **rvc** (elk 6 keer positief en 2 keer negatief), functioneren **senior management** (6 keer negatief) en functioneren **klokkenluidersregeling** (7 keer negatief).

Bij de andere 4 uitspraken varieert het aantal profielen met een grote afwijking van 5 tot en met 7.

Het **merendeel** van de **afwijkingen** (90 procent) leidt **materieel** tot een **andere** mate van **instemming**.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 4.2.2 Veranderpercentages op geaggregeerd niveau

		bedrijfsprofielen		persoonsgebonden profielen		
totaal	subtotaal	profitsector	non-profitsector	subtotaal	commissaris	niet-commissaris
43	54	42	67	28	24	33

Legenda: de veranderpercentages zijn berekend per (sub)groep als zijnde het percentage veranderingen van het totaal aantal opties in de betrokken (sub)groep. Totaal: dit is het totaal aantal profielen. Blauw: binnen de categorie bedrijfsprofielen/persoonsgebonden profielen de subgroep met het hoogste veranderpercentage. Grijs: de percentages van de subgroepen.

Hoog veranderpercentage

Het **overall veranderpercentage** is met **43** % fors. Bij de **bedrijfsprofielen** is dit met 54 % aanzienlijk hoger dan bij de **persoonsgebonden profielen** met 28 %. Vooral in de non-profitsector is er sprake van een zeer hoog percentage.

Van de 139 veranderwensen vallen er in het totaal 27 in de categorie bespreekbaar geworden punten.

[16] Tussen haakjes staat vermeld het aantal profielen dat een groot verschil heeft met het basisprofiel.

Tabel 4.2.3 Veranderwensen basisprofiel en enige benchmarks voor uitspraken externe accountant (5-puntsschaal)

	bapr	Fam	Zorg	VZ	AC	DIR	IA	totaal
compliance								5
risk management								9
integriteit								9
naleving code of conduct							B	5
bedrijfscultuur			B					7
bestuurscultuur			B					14
strategie van organisatie/bedrijf		B			B		B	9
ketenaansprakelijkheid						B		11
functioneren rvb		B	B				B	11
functioneren rvc	B		B			B	B	13
functioneren financiële kolom								1
functioneren senior management		B	B			B		6
functioneren IT-systemen								5
functioneren operationeel proces		B						4
functioneren klokkenluidersregeling								5

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; B: bespreekbaar geworden punt; totaal: totaal aantal benchmarks met een veranderwens voor het betrokken aandachtsgebied.

Basisprofiel

Uitspraak over bestuurscultuur verbeterwens

Het **basisprofiel** heeft twee veranderwensen. Gezien de score voor de wenselijke situatie (onder de 3.2) wordt die voor het **functioneren** rvc gekwalificeerd als **bespreekbaar** geworden **punt**. Die voor uitspraak over de **bestuurscultuur** is net te omschrijven als een **verbeterwens** (score licht boven de 3.2).

Veranderwensen bij andere benchmarks

Bespreekbaar punt: vooral uitspraak over functioneren rvc

Van de 115 veranderwensen vallen er in 41 in de categorie **bespreekbaar geworden punten**. In procenten van het totaal aantal opties weergegeven is dat 15 procent. Het overall percentage **verbeterwensen** is daarmee 27 procent. De meeste bespreekbaar geworden punten betreffen **uitspraken** door de **externe accountant** over het **functioneren** van de **rvc** (bij 12 profielen, inclusief het basisprofiel), over de **strategie** van het **bedrijf** (6 profielen) en over **functioneren rvb** en **senior management** (elk 5 profielen).

Bedrijfsprofielen

In profitsector vooral veranderwensen bij familiebedrijf

In de profitsector heeft het **basisprofiel** voor de afzonderlijke 15 onderwerpen het **laagste** aantal veranderwensen (2 keer). Het **hoogste** aantal komt voor bij het **familiebedrijf** (10 keer). MKB (7 keer) en het groot niet-beursgenoteerd bedrijf (6 keer) ontlopen elkaar niet veel.

Aandeel verbeterwensen 82 %

In de **non-profitsector** is het aantal veranderwensen het **laagst** bij de **woningcorporatie** (4 keer). Bij de **zorgsector** (14 keer) en de **cultuursector** (13 keer) daarentegen is het aantal veranderwensen zeer fors. De **onderwijssector** (10 keer) en de **overige non-profit bedrijven** (9 keer) blijven daarbij wat achter. Evenals bij de uitspraken door de internal auditor is het **percentage verbeterwensen** in de **non-profit-sector** weer zeer **substantieel** (82 % van het totaal aantal veranderwensen).

Persoonsgebonden profielen

Voorzitter vindt het wel goed, maar commissaris elders lid rvb niet

Bij de **commissarissen** heeft de **voorzitter geen veranderwens**. De vrouwelijke commissaris en de commissaris lid auditcommissie hebben er elk twee. De **commissaris**, elders **lid** van een **rvb** (9 keer) en de jongere commissaris (5 keer) hebben **beduidend meer** veranderwensen. Daarvan zijn er bij eerstgenoemde vijf een verbeterwens.

Niet-commissaris verbeterwens voor risk management

De **niet-commissarissen** laten een **gemengd beeld** zien met bij de secretaris alleen maar verbeterwensen (4 keer, onder ander voor integriteit) en bij de **directie** en de **internal auditor** elk zes veranderwensen. Daarvan zijn er bij de directie drie een verbeterwens en bij de internal auditor twee. Een **gedeelde verbeterwens** bij de niet-commissarissen en de commissaris, elders lid van een rvb, betreft uitspraken over **risk management**. En exclusief de secretaris geldt dit ook voor uitspraken over de **bestuurscultuur**.

Internal Auditor

Van de zes veranderwensen van de IA-cs zijn er twee een verbeterwens. Deze betreffen: uitspraken over risk management en over de bestuurscultuur.

Tabel 4.2.4 Veranderwensen uitspraken externe accountant IA-survey en IA-cs (5-puntsschaal)

	IA-cs	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
functioneren financiële kolom						
functioneren IT-systemen						
risk management	V	V				V
bestuurscultuur	V	V	V			V
functioneren senior management						
functioneren klokkenluidersregeling			V			
functioneren rvb						
functioneren rvc						
compliance						
integriteit						V
functioneren operationeel proces						
ketenaansprakelijkheid						
bedrijfscultuur			V			
strategie van organisatie/bedrijf						
naleving code of conduct						

De onderwerpen zijn opgenomen in volgorde van hoogste instemming voorde wenselijke situatie bij IA-cs tot de laagste mate van instemming respectievelijk afwijzing. Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 % tot en met -10 % en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 % tot en met -20 % en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 % gelegen, actie is noodzakelijk; V= verbeterwens.

Weinig verbeterwensen

Het **aantal verbeterwensen** op basis van de IA-survey is bij dit onderdeel **beperkt** tot acht. Daarvan zijn er drie bij commissaris, drie bij de non-profit internal auditor en twee bij de basis IA.

Bij internal audit fin instel en small geen

De internal auditors '**financiële instelling**' en '**small**' hebben **geen verbeterwensen**, maar alleen bespreekbaar geworden punten.

De **verbeterwensen** doen zich voor bij uitspraken over **risk management**, over **bestuurscultuur**, over functioneren **klokkenluidersregeling** en over **integriteit**.

Er zijn **vier onderwerpen**, waarvoor zelfs **geen veranderwens** is waargenomen. Dit gaat dan over: functioneren financiële kolom, functioneren IT-systemen, compliance en functioneren operationele proces.

Veranderwensen per aandachtsgebied

Veranderwensen met name bij: bestuurscultuur, functioneren rvc/rvb en ketenaansprakelijkheid

De **meeste veranderwensen** doen zich voor bij uitspraken over:

- **bestuurscultuur** (14 profielen, waarvan bij tien een verbeterwens);
- functioneren **rvc** (13 profielen en alleen bij onderwijs een verbeterwens);
- **ketenaansprakelijkheid** en functioneren **rvb** (elk 11 profielen met respectievelijk zeven en zes verbeterwensen); en
- **risk management**, **integriteit**, en **strategie** van het **bedrijf** (elk 9 profielen met alleen voor de strategie zes bespreekbaar geworden punten en verder alleen maar verbeterwensen).

Verbeterwensen voor uitspraken over **compliance**, naleving **code of conduct**, functioneren **IT-systemen** en functioneren **operationele proces** zijn elk **minder vaak** genoemd, namelijk bij 5 of minder profielen. Daarbij betreft dit **vooral** profielen in de **non-profitsector**. Uitspraken over functioneren senior management en functioneren klokkenluidersregeling zijn primair een veranderwens bij de bedrijfsprofielen, zowel uit de profit- als uit de non-profitsector. Uitspraken over de bedrijfscultuur (7 keer) worden zowel bij de bedrijfsprofielen als ook de persoonsgebonden profielen als veranderwens aangetroffen. Uitspraken over de **financiële kolom**, tenslotte, wordt slechts **één keer** genoemd en betreft een verbeterwens bij de overige non-profit bedrijven.

Huidige situatie
Basisprofiel

Overall zeer geringe instemming.

Overall gemiddeld is er, gezien de gemiddelde score van 3.3, sprake van een zeer **lichte mate van instemming** met de stellingen dat de **externe accountant** over de onderzochte onderwerpen een uitspraak doet.

Uitspraken over functioneren financiële kolom en IT-systemen meest voorkomend

De **onderwerpen** waarover een uitspraak wordt gedaan, zijn in vergelijkbare clusters ingedeeld als bij de wenselijke situatie, en wel:

- **volstrekt mee eens** (score ≥ 4.5):
  Functioneren financiële kolom.
- **mee eens** (4.0 ≤ score < 4.5):
  Functioneren IT-systemen.
- **min of meer mee eens** (3.5 ≤ score < 4.0):
  Risk management, functioneren klokkenluidersregeling en functioneren kwaliteit operationele proces.
- **neigt naar instemming** (3.2 ≤ score < 3.5):
  Compliance, naleving code of conduct, functioneren senior management en integriteit.

- **twijfelgevallen** (2.8 ≤ score < 3.2)
  Ketenaansprakelijkheid, functioneren rvb, bedrijfscultuur en bestuurscultuur.
- **neigt naar afwijzing** (2.5 ≤ score < 2.8):
  Strategie van organisatie/bedrijf.
- **afwijzend** (score < 2.5):
  Functioneren rvc.

Andere benchmarks vergeleken met het basisprofiel
Bedrijfsprofielen

Hoog percentage afwijkingen van basisprofiel, vooral bij non-profitsector

Het **percentage grote afwijkingen** van het basisprofiel is bij de **bedrijfsprofielen 47** % met voor de **profitsector 33** % en voor de **non-profit** sector **55** %. Bij de **profitsector** zijn er 4 % **positieve afwijkingen** van het basisprofiel, namelijk bij het groot niet-beursgenoteerd bedrijf (2 keer; voor risk management en integriteit). **Negatieve** afwijkingen doen zich daar vooral voor bij **MKB** (9 keer) en bij het **familiebedrijf** (3 keer).

Bij de **non-profitsector** is het percentage positieve afwijkingen 20 % en het percentage negatieve afwijkingen 35%. De **positieve** afwijkingen komen **vooral** voor bij de **woningcorporatie** (8 keer). Bij de overige non-profit bedrijven (4 keer) en het onderwijs (3 keer) is dat aantal lager. De **cultuursector** (9 keer) en de **zorgsector** (7 keer) hebben de **meeste negatieve** afwijkingen. De andere sectoren komen niet boven de vier grote verschillen.

Persoonsgebonden profielen

Aantal afwijkingen lager en vooral bij niet-commissarissen

Bij de **persoonsgebonden profielen** is het **percentage** grote **afwijkingen 38** %. De percentages bij de **commissarissen** (29 %) en de **niet-commissaris** profielen (**53** %) wijken hiervan af.

Het percentage **positieve** afwijkingen bij de **commissarisprofielen** is slechts 12 % en komt vooral op conto van de **vrouwelijke** commissaris (5 keer). De voorzitter en de commissaris, lid van de auditcommissie, hebben er elk twee. Het percentage **negatieve** afwijkingen is 17 %. Deze komen vooral voor bij de **jonge commissaris** (9 keer) en de commissaris, elders lid van een rvb (3 keer).

Voor internal auditor: externe accountant alleen bij uitspraken over financiële kolom en IT-systemen

Bij de **niet-commissaris** profielen is het percentage **negatieve** afwijkingen **31** %. Daarvan nemen de **internal auditor** (9 keer) en de **directie** (4 keer) bijna alles voor hun rekening.

Bij acht van de negen grote verschillen leidt dit bij de internal auditor materieel tot een andere kwalificatie dan bij het basisprofiel. Het **resultaat** is de facto dat de **externe accountant alleen uitspraken** moet doen **over** het functioneren van de **financiële kolom** en de **IT-systemen**.

Het percentage **positieve** afwijkingen is **22** %. De secretaris (10 keer) is hiervoor verantwoordelijk.

Internal auditor survey

Commissaris ziet 'meer' inbreng van externe accountant dan internal auditors

Voor de hier onderzochte onderwerpen is het overall gemiddelde van de **commissaris** 3.45. Dat wil zeggen op de **rand** van **neigt naar instemming en min** of **meer eens**. De andere profielen komen met een overall veel lager gemiddelde van 2.87 (non-profit internal auditor) tot 2.61 (internal auditor financiële instelling. De rand bij deze profielen is meer gelegen tussen twijfelgeval en neigen naar afwijzing. De commissaris constateert relatief 'meer' inbreng dan de internal auditor profielen.

Dit verschil in perceptie is van belang, omdat daarmee vermoedelijk ook een verwachtingspatroon wordt weergegeven.

Mate van gedeeld zijn van verschillen

Vooral negatieve afwijkingen en dan bij: functioneren senior management en klokkenluidersregeling

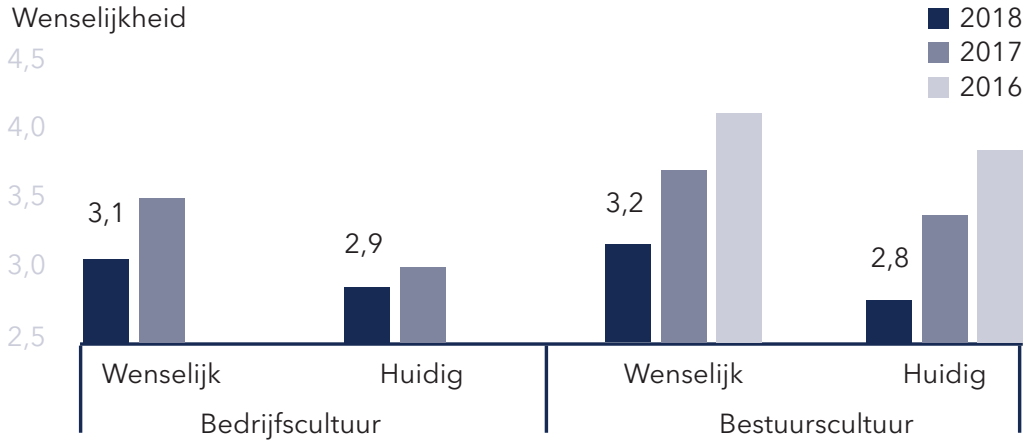
Het **beeld** bij de **huidige situatie** vertoont diverse **verschillen met** dat bij de **gewenste** situatie. Het overall percentage negatieve afwijkingen is met 29 % bijna twee keer zo groot als in de gewenste situatie (16 %). Het overall percentage positieve afwijkingen is in de huidige situatie slechts 14 % tegen 20 % in de gewenste situatie. Per saldo is het totaal aantal grote afwijkingen in de gewenste situatie met ruim 5 % gedaald. Er heeft derhalve een zekere convergentie richting basisprofiel plaatsgevonden.

Onderwerpen, waarbij in de huidige situatie de **balans** qua aantal grote verschillen richting **negatief** doorslaat, betreffen uitspraken over: functioneren senior management (11 keer), functioneren klokkenluidersregeling (10 keer), functioneren IT-systemen (7 keer), functioneren financiële kolom (6 keer) en functioneren rvb (5 keer). Bij de overige onderwerpen is het aantal negatieve en positieve afwijkingen meer met elkaar in balans.

4.2.1 Uitspraken externe accountant[17] in de tijd over bedrijfs- en bestuurscultuur

Wenselijke situatie in de tijd

Figuur 4.2.1 Wenselijkheid uitspraken externe accountant bij bedrijfs- en bestuurscultuur, basisprofiel (5-puntsschaal)



Wenselijkheid uitspraken accountant over bedrijfs- en bestuurscultuur neemt (sterk) af in de tijd

Het **patroon** van het **basisprofiel** is qua ontwikkeling redelijk **representatief** voor alle **profielen**. Dat wil zeggen in de tijd neemt de wenselijkheid af dat de externe accountant uitspraken doet over de bedrijfs- en de bestuurscultuur.

Uitspraken over de **bedrijfscultuur** door de externe accountant worden in 2018 bij tien van de zestien profielen **aanzienlijk minder wenselijk** geacht dan in 2017. Bij de onderwijssector wordt dit als enig profiel wenselijker geacht. Bij het groot niet-beursgenoteerd bedrijf, de woningcorporatie, de cultuursector, de overige non-profit bedrijven en de directie zijn de verschillen tussen beide jaren beperkt en is min of meer sprake van een stabiele situatie.

Uitspraken over de **bestuurscultuur** door de externe accountant worden in 2018 bij elf van de zestien profielen **aanzienlijk minder wenselijk** geacht dan in 2017. Vergeleken met 2016 zijn de verschillen nog veel forser en betreft dit bovendien dertien van de vijftien profielen. Opvallend is dat ook hier weer **directie** en **cultuurinstelling** in de loop van de jaren geen noemenswaardige verschillen laten zien. Bij de vergelijking van 2018 met 2017 gaat dit ook op voor de woningcorporatie, de onderwijsinstelling en de overige non-profit bedrijven.

[17] Voor uitspraken over de bedrijfscultuur zijn alleen gegevens beschikbaar van 2017 en 2018. Voor de bestuurscultuur is dat ook het geval in 2016.

Veranderwensen in de tijd

Uitspraak over bestuurscultuur nog wenselijk, maar beter onderbouwd?

Op basis van de geventileerde **veranderwensen** lijkt het beeld van een **afnemende behoefte** van **uitspraken** door de externe accountant over de **bestuurscultuur minder eenduidig**. In 2018 zijn er bij de zestien profielen namelijk negen met een verbeterwens en vier met een bespreekbaar punt bij dit onderwerp. Voor 2017 zijn dat bij eveneens zestien dezelfde profielen tien met een verbeterwens en voor 2016 bij vijftien identieke profielen zeven met een verbeterwens. Blijkbaar wordt bij het merendeel van de profielen van de externe accountant nog steeds een uitspraak verwacht over de bestuurscultuur. Vermoedelijk wordt er wel een hogere eis gesteld aan de kwaliteit/onderbouwing ervan.

Uitspraak over bedrijfscultuur lijkt te verdwijnen

Bij de **uitspraken** door de externe accountant over de **bedrijfscultuur lijkt** het **beeld consistenter** te zijn met de afnemende wenselijkheid. In 2017 zijn er bij de zestien profielen dertien met een verbeterwens en in 2018 zijn dat bij de lagere wenselijkheid nog maar vier met een verbeterwens en drie met een bespreekbaar punt. Het lijkt erop dat de uitspraken door de externe accountant over de bedrijfscultuur gaan verdwijnen of zij krijgen misschien een ander gewicht.

Directie blijft behoefte houden aan de uitspraken

Overigens is de **directie** één van de partijen die in de loop van de tijd redelijk **consistent** vastgehouden heeft aan de **wenselijkheid** van **uitspraken** door de externe accountant **over** de **bedrijfs**- en de **bestuurscultuur**. Het is weliswaar geen topprioriteit, maar wordt op prijs gesteld.

Conclusies

Vooral uitspraken over financiële kolom, IT-systemen en risk management

Het ziet ernaar uit dat de **verwachtingen** van **uitspraken** van de externe accountant **vooral** de volgende onderwerpen betreffen:

- Functioneren financiële kolom (17 profielen);
- Functioneren IT-systemen (13 profielen); en
- Risk management (9 profielen).

Van de afzonderlijke profielen heeft vooral de **woningcorporatie** behoefte aan de ondersteuning van de externe accountant. Voor zeven onderwerpen verwacht deze daarover uitspraken. De **vrouwelijke commissaris** (6 keer) en de **voorzitter** (5 keer) vinden dat ook maar over minder onderwerpen.

Perspectief voor: bestuurscultuur, functioneren rvc en rvb en ketenaansprakelijkheid

Vanwege het hoge aantal veranderwensen zijn met name de volgende onderwerpen relevant:

- Bestuurscultuur (14 profielen).
- Functioneren rvc (13 profielen).
- Keten aansprakelijkheid en functioneren rvb (elk 11 profielen).

Op deze gebieden ligt er **perspectief voor** de **externe accountant** om te zien of daar een verbreding en/of een verbetering van het werkgebied/de dienstverlening opportuun is.

Wat betreft de **bestuurscultuur** is geconstateerd dat de wenselijkheid aan uitspraken door de externe accountant is afgenomen, maar dat het aantal profielen met een verbeterwens substantieel is. Voor uitspraken over de bedrijfscultuur lijkt de accountant niet meer de aangewezen partij.

Directie heeft eigen accenten

De rvc en de auditcommissie zijn de laatste jaren voor de accountant belangrijker geworden. Opvallend en begrijpelijk is in dit verband dat de **directie** bij diverse onderwerpen uitspraken van de accountant verwacht. Deze hoeven niet noodzakelijkerwijze samen te vallen met die van de commissarissen.

Ook bij internal auditor accent op financiële kolom en IT-systemen

De **internal auditor** vindt de primaire taak van de externe accountant het doen van uitspraken over functioneren van de financiële kolom en de IT-systemen. Bij alle andere onderwerpen vindt deze het niet voor de hand liggen dat de externe accountant daarover een uitspraak doet.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Waarom is de accountant niet meer de partij voor uitspraken over de bestuurs- en de bedrijfscultuur?

Uit het onderzoek blijkt duidelijk dat de uitspraken door de externe accountant over bedrijfs- en bestuurscultuur minder wenselijk zijn dan in het verleden. Dit geldt meer voor de bedrijfs- dan voor de bestuurscultuur. Wij vragen ons af waardoor dit is veroorzaakt. Een aantal mogelijke verklaringen zetten wij hier voor u neer. Aanvankelijk deden de accountants over deze onderwerpen geen uitspraken. Op een gegeven moment ontstond er een behoefte bij commissarissen en bedrijven om deze uitspraken te krijgen. Accountants zijn hierin meegegaan. Inmiddels zijn beide partijen gewend deze onderwerpen te bespreken. Het nieuwe is ervan af. En 'het bezit van de zaak is het einde van het vermaak'. Vandaar dat de wenselijkheid van deze uitspraken een meer afgewogen plaats, lees een lagere, heeft gekregen tussen de andere uitspraken. Een andere verklaring is dat de kwaliteit van de uitspraken en dan misschien met name de onderbouwing ervan van een onvoldoende niveau was. Dit leidde ertoe dat de uitspraken minder of niet serieus werden genomen. Ook kan het zijn dat commissarissen niet wisten wat zij met deze uitspraken concreet moesten/konden

gaan doen. Een laatste verklaring, tenslotte, is dat er misschien anderen zijn die beter geëquipeerd zijn om over genoemde onderwerpen uitspraken te doen. En misschien ook wel onafhankelijker dan de externe, controlerende accountant. De internal auditor zou zo'n partij kunnen zijn. De vraag is evenwel of deze en voldoende onafhankelijk is en voldoende in staat is zich te onttrekken aan bedrijfs- en/of sectorblindheid.

4.3 Vergelijking posities externe controlerende accountant en internal auditor

In onderstaande tabel zijn voor 3 profielen (basisprofiel, directie en internal auditor) weergegeven of over de onderzochte onderwerpen de externe controlerende accountant of de internal auditor een uitspraak moet doen. Scores lager dan 3.5 zijn blanco gelaten.

Tabel 4.3.1 Gewenste uitspraken over onderwerpen door externe accountant en IA (5-puntsschaal)

Respondent:	**basisprofiel**		**directie**		**internal auditor**	
Gewenste uitspraak door:	**ext acc**	**IA**	**ext acc**	**IA**	**ext acc**	**IA**
compliance	3.7	4.5	3.8	4.3		4.7
risk management	4.2	4.6	4.0	4.2	3.7	4.9
integriteit	3.6	4.3	3.7	4.1		4.4
naleving code of conduct	3.5	4.4		4.0		4.4
bedrijfscultuur		3.9		3.7		4.2
bestuurscultuur		3.5	3.7	3.5		3.8
financiële kolom	4.4	4.2	4.3	3.8	4.4	4.3
IT-systemen	4.3	4.5	4.1	4.0	3.9	4.7
operationeel proces	3.8	4.5	3.7	4.0		4.8
klokkenluidersregeling	4.0	4.5	3.6	4.1		4.7
gemiddelde 15 onderwerpen	**3.6**	**3.8**	**3.5**	**3.6**	**3.2**	**4.0**

Legenda: ext acc: externe controlerende accountant; IA: internal auditor ; blanco : wenselijke score < 3.5; groen: de partij die bij voorkeur de uitspraak moet doen. Het verschil is dan 0.3 of meer. Oranje: verschil is minder dan 0.3 en ambitie 3.5 of hoger.

Internal auditor duidelijk favoriet

Bij het **basisprofiel** en de **directie** zijn de **verschillen** tussen beide overall gemiddelden **miniem**. Bij de **internal auditor** is er sprake van een zeer **substantieel verschil** van 0.8 in het voordeel van de internal auditor.

Het **beeld** dat valt te lezen in de tabel is **vrij duidelijk**. Over de gehele linie bestaat er een voorkeur bij basisprofiel, directie en internal auditor dat de **internal auditor** in het algemeen de **geprefereerde figuur** is om in ieder geval over de betrokken onderwerpen een uitspraak te doen.

Bij functioneren financiële kolom accountant in de 'lead'

Alleen ten aanzien van uitspraken over het **functioneren** van de **financiële kolom** is de externe **accountant** in de '**lead**'. Ook over het functioneren van de IT-systemen en over risk management wordt de inbreng van de externe accountant verwacht. Verder blijkt vooral de directie op een aantal punten wel gecharmeerd te zijn van de bijdrage van de externe accountant.

Beeld andere profielen vergelijkbaar

Het **patroon** bij de **niet-besproken profielen** is **vergelijkbaar** met het patroon bij de hier genoemde 3 profielen. Naast de financiële kolom scoort de **externe accountant hoger** dan de internal auditor voor het doen van uitspraken over het **functioneren** van **rvb**, **rvc** en **senior management**. Maar deze onderwerpen vallen doorgaans in de categorie dat er sprake is van **bespreekbare punten**, of te wel een wenselijkheid met een score onder de 3.2.

Internal auditor survey

Tabel 4.3.2 Gewenste uitspraken over onderwerpen door externe accountant en internal auditor (5-puntsschaal)

	Basis IA		commissaris		fin instel		'small'		non-profit	
	ext acc	IA	ext acc	IA	ext acc	IA	ext acc	IA	ext acc	IA
compliance		4,4	4,0	4,3		4,5		4,3	3,8	4,5
risk management	3,8	4,4	4,3	4,2	3,6	4,6	3,7	4,5	3,8	4,6
integriteit		4,3	4,1	4,3		4,2		4,2	3,7	4,4
naleving code of conduct		4,3	3,7	4,3		4,0		4,2		4,6
bedrijfscultuur		4,2	3,8	4,1		4,0		4,0		4,1
bestuurscultuur		3,7	3,9	3,8		3,7		3,7	3,6	4,0
ketenaansprakelijkheid		3,6		3,9				3,7		4,2
functioneren rvb										3,7
functioneren financiële kolom	4,2	4,0	4,4	3,9	4,5	4,4	4,3	4,2	4,2	4,4
funct. senior management		3,6		3,5				3,6		3,7
functioneren IT-systemen	3,8	4,5	4,2	4,5	3,8	4,5	4,1	4,6	3,7	4,3
funct. operationeel proces		4,7		4,5		4,7		4,6		4,5
funct. klokkenluidersregeling		4,4	3,8	4,5		4,2		4,1		4,2
gemid. 15 onderwerpen										

Legenda: ext acc: externe controlerende accountant; IA: internal auditor ; blanco : wenselijke score < 3.5; groen: de partij die bij voorkeur de uitspraak moet doen. Het verschil is dan 0.3 of meer. Oranje: verschil is minder dan 0.3 en ambitie 3.5 of hoger.

Internal auditor duidelijk favoriet

Ook hier laat het beeld aan duidelijkheid niets te wensen over. De **internal auditor** is bij de eigen professie **duidelijk favoriet**. Maar ook bij de **commissaris** helt de voorkeur duidelijk over naar de internal auditor.

Externe accountant vooral bij financiële kolom partij

Alleen bij uitspraken over het functioneren van de **financiële kolom** bestaat er een (zeer) lichte **voorkeur** voor de **externe accountant**. Verder zien alle profielen uit de internal auditor survey ook een rol weggelegd voor de externe accountant met betrekking tot risk management en functioneren IT-systemen. Bij de basis IA en de internal auditors van financiële instellingen en bij 'small' blijft het hier dan ook bij.

De internal auditors uit de **non-profit sector** zien ook nog een **rol voor** uitspraken van de externe accountant over **compliance**, **integriteit** en bestuurscultuur. Opvallend is dat dit mede ook de aandachtsgebieden zijn waar de commissaris nog uitspraken verwacht van de externe accountant.

Naast de hiervoor genoemde aandachtsgebieden rekent de **commissaris** ook op uitspraken van de **externe accountant** over: naleving van de code of conduct, de bedrijfscultuur en het functioneren van de klokkenluidersregeling.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Waarom heeft de IA non-profit behoefte aan uitspraken van de externe accountant over compliance, integriteit en bestuurscultuur?

Het is opvallend dat alleen de internal auditor uit de non-profit behoefte heeft aan uitspraken van de externe accountant over een drietal aandachtsgebieden, die niet (geheel) los van elkaar staan. Zegt dat wat over de cultuur in die sector? Of zijn daar in het verleden zaken gebeurd, waardoor een extra en dan nog wel externe boodschapper de internal auditor kan ondersteunen? Komt deze internal auditor op de genoemde aandachtsgebieden niet verder met zijn/haar boodschap? Of is de organisatie nog onvoldoende bewust van mogelijke uitdagingen op deze gebieden? Of voelt de internal auditor zichzelf nog onvoldoende senang op deze terreinen? Het kan ook zijn dat er in het verleden zaken zijn voorgevallen, waardoor een externe partij meer legitimiteit uitstraalt, als er op één van de bedoelde gebieden aanbevelingen worden gedaan voor verbetering. Maar wellicht zijn er nog meer overwegingen die deze wensen van de internal auditor ingeven.

Waarom heeft commissaris een bredere behoefte aan uitspraken van externe accountant dan internal auditors?

De commissaris uit de IA survey heeft meer aandachtsgebieden, waarover een uitspraak van de externe accountant wenselijk is dan de internal auditors. Behalve voor uitspraken over de financiële kolom is de mate van instemming met een uitspraak door de externe accountant lager dan de instemming met de uitspraken van de internal auditor. Wat is dan de toegevoegde waarde van de inbreng van de externe accountant? Hebben de uitspraken van de externe accountant meer een complementair karakter? Betreffen de

uitspraken van de externe accountant maar een deel van het bedrijf of bijvoorbeeld primair de financiële discipline? Of zijn uitspraken van de externe accountant een soort verzekering dat er ook een gerenommeerde partij naar een bepaald aandachtsgebied heeft gekeken? Een extra rugdekking voor de rvc/rvb? Het kan ook zijn dat gezien de stelligheid van de instemming de internal auditor met een hogere frequentie uitspraken over een aandachtsgebied doet en de externe accountant eens in de zoveel jaar. In een dergelijke situatie heeft de externe accountant ook als functie om misschien een kritische blik te werpen hoe de internal auditor met bedoelde zaken is omgegaan. Bovendien kan de externe accountant vermoedelijk een bredere ervaringswereld inbrengen dan de internal auditor. En last but not least speelt ook de onafhankelijkheid een rol. De mate, waarin beide partijen als echt onafhankelijk worden gepercipieerd wordt nog wel eens uiteenlopend beoordeeld.

Zijn de verwachtingen ten aanzien van de internal auditor niet te hoog?

Zowel bij het basisprofiel, de directie als uiteraard de internal auditor zelf worden uitspraken van de internal auditor over een groot aantal onderwerpen als wenselijk gezien. Doorgaans is de instemming met een uitspraak door de internal auditor (aanmerkelijk) hoger dan de instemming voor de externe controlerende accountant. Een belangrijke overweging kan zijn, dat een **internal auditor** doorgaans **dagelijks** in het **bedrijf** aanwezig is en overal zijn contacten heeft. Daardoor zou deze beter dan een externe accountant weten van de hoed en de rand. De andere kant van het verhaal is dat de internal auditor min of meer ingekapseld zit in het bedrijf en (potentieel) in een afhankelijkheidsrelatie zit ten opzichte van het hoogste bestuur. Dat de internal auditor over genoemde onderwerpen een uitspraak moet doen, wil nog niet zeggen dat de uitspraak over het betrokken onderwerp even zwaar weegt als de 'minder gewenste' uitspraak van de externe accountant over hetzelfde onderwerp. De vraag is welke uitspraak leidend is en welke ondersteunend. Moet de internal auditor sowieso een uitspraak doen, want dat hoort gewoon bij zijn/haar opdracht of is er een specifieke reden, waarom een uitspraak van de internal auditor zwaarder weegt? Zou het kunnen zijn dat kosten ook een rol spelen en dat veronderstelt wordt dat qua directe kosten een internal auditor minder kost dan een externe controlerende accountant? En last but not least stellen we de kwaliteit van de uitspraken van de internal auditor aan de orde. Op dezelfde manier als wij in het verleden vragen gesteld hebben bij de veronderstelde kwaliteit van controlerende accountants om bijvoorbeeld over bedrijfscultuur uitspraken te kunnen doen, vragen wij ons af of een internal auditor in staat is over alle genoemde onderwerpen een kwalitatief goede uitspraak te doen. Hoe zit het met zijn/haar competenties op dit gebied? Zeker daar, waar een internal auditafdeling uit 1 of 2 personen bestaat, is het risico aanwezig dat de internal auditor overvraagd wordt.

Neemt de buitenwereld genoegen met uitspraken van de internal auditor?

Stel dat een internal auditor geconstateerd heeft dat naleving van de klokkenluidersregeling kan verbeteren. Hij/zij maakt een rapport met aanbevelingen hoe dat kan worden geëffectueerd. De aanbevelingen worden nog niet omgezet in acties. Nu doet zich op het gebied van deze regeling een voorval voor, dat breed in de publiciteit komt. En voor het bedrijf is dat niet in positieve zin. Het bedrijf verdedigt zich met de opmerking dat er een intern rapport van de internal auditor ligt om een

en ander te verbeteren, maar is daaraan nog niet toegekomen, zoals dat heet. Ligt het dan niet voor de hand dat aan de geloofwaardigheid van het bedrijf en vermoedelijk ook van de betrokken internal auditor getwijfeld zal worden? Eventueel kan de internal auditor de lezing van zijn bedrijf bevestigen. De buitenwereld zal dan wellicht geneigd zijn te denken in termen van een bekend gezegde 'wiens brood met eet, wiens woord men spreekt'. Een rapport van een externe, onafhankelijke derde komt dan ongetwijfeld sterker over.

Ligt er op het gebied van de 'bespreekbare punten' bij het doen van uitspraken door de IA geen fantastische en zeer relevante uitdaging voor IA?

Uit de commissarissenonderzoeken van Board in Balance bv/Aalt Klaassen bv blijkt bij herhaling al tien jaar lang dat de invulling van de werkgeversrol en andere activiteiten van de rvc met een HR-achtige dimensie verbetering behoeven. Uit onderhavig onderzoek blijkt dat het doen van uitspraken door IA over het functioneren van senior management, maar vooral over het functioneren van rvb en van rvc niet de hoogste mate van instemming hebben. En wat de laatste twee betreft zijn dit wel bespreekbaar geworden punten, maar vanwege de lage ambitie geen verbeterwens. Uitspraken over riskmanagement behoren duidelijk wel tot het domein van de werkzaamheden van IA. Maar wat zijn de risico's van een verkeerde ceo-keuze? Of de risico's van een verkeerde keuze van de voorzitter van de rvc? En wat zijn de risico's van een verkeerd HR-beleid van een onderneming? Vermoedelijk is het proces van vaststellen selectiecriteria, bepalen van de selectiecommissie, selectie, benoeming, beoordeling en afscheid nemen van topmanagement en van rvc bij verreweg de meeste organisaties nooit een onderwerp van aandacht geweest voor IA. Hetzelfde geldt vermoedelijk voor senior management en het HR-beleid van bedrijven. Maar als een IA wel uitspraken moet doen over integriteit, bedrijfscultuur en bestuurscultuur, kan dat dan zonder naar de hiervoor genoemde onderwerpen in zijn activiteiten op te nemen? In hoeverre is het werkgebied vaan IA ingekaderd door rvb en rvc en hebben dezen zichzelf er buiten geplaatst? En is dat vanuit het belang van de organisatie een juiste beslissing? Wij zijn wat 'pedanterig' en denken dat ook hier de vraag stellen is hem te beantwoorden. Maar misschien denken IA, rvb en rvc hier anders over. Die discussie gaan we graag aan.

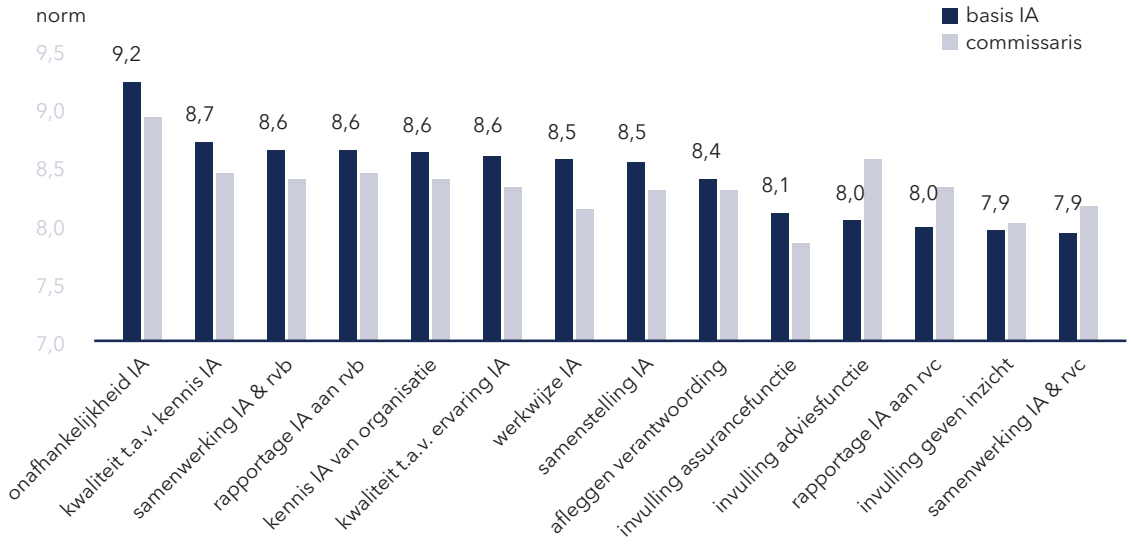
5 Internal auditor op hoofdlijnen

Onderzoeksvraag

Dit onderdeel van het onderzoek geeft op hoofdlijnen een 'overzicht' van de opvattingen over de Internal Auditor met betrekking tot kwaliteiten, taken en relaties binnen een organisatie. Bij deze vraag is een 10-puntsschaal gebruikt met 1 = uitermate slecht en 10 = uitmuntend.

Normen voor een aantal IA beoordelingscriteria

Figuur 5 Normwaarde voor een aantal IA beoordelingscriteria, basis IA en commissaris (10-puntsschaal).



Legenda: de weergegeven getallen betreffen de norm die basis IA voor de verschillende aandachtsgebieden hanteert.

Basis IA

Onafhankelijkheid van IA op één.

De **onafhankelijkheid** van een internal auditor is bij **basis IA** een bijna heilig goed. Met een 9.2 wordt hier de hoogste norm neergelegd.

Voor relatie met rvc lagere ambitie dan voor rvb

Kwaliteit bij **IA** t.a.v. **kennis**, **samenwerking** tussen **IA** en **rvb**, **rapportage** IA aan **rvb**, **kennis** bij IA van **organisatie**, **kwaliteit** bij IA t.a.v. **ervaring**, de **werkwijze** (organisatie) van de IA en de **samenstelling** van de IA scoren **ook** alle zeer **hoog**.

Het afleggen van verantwoording door IA aan de rvc zit er net onder. Dit is het eerste aandachtsgebied waar de rvc in beeld komt. De volgende **gebieden met** een **relatief** nog **lagere ambitie** hebben **alle** betrekking op de relatie met de **rvc**. Het lijkt er op dat de relatie met de rvb belangrijker is dan die met de rvc. Overigens zijn ook deze scores nog aan de hoge kant.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Commissaris legt na onafhankelijkheid nadruk op belang advies van IA aan rvc

In bovenstaande figuur is duidelijk te zien waar de verschillen zitten. De **commissaris** deelt weliswaar de hoogste norm met basis IA voor de onafhankelijkheid maar legt de op twee na hoogste norm neer bij de **adviesfunctie** van de IA naar de rvc. Wat betreft de grote verschillen is dit het enige aandachtsgebied met een groot verschil ten opzichte van basis IA. De normen liggen bij de commissaris ook hoger bij de andere aandachtsgebieden die een relatie veronderstellen met de rvc. Op alle andere gebieden ligt de norm lager dan bij basis IA, maar worden deze niet gekwalificeerd als grote verschillen.

Voor adviesrol materieel lagere ambitie bij IA fin instel

De **IA fin instel** kan zich in de meeste gevallen vinden in de normen zoals die door basis IA zijn neergelegd. Alleen bij de adviesfunctie door de IA aan de rvc en kennis bij de IA van de organisatie/het bedrijf legt deze de lat substantieel lager. Daarvan is die voor de adviesfunctie materieel.

De **IA Small** heeft **geen** grote **afwijkingen** van basis IA.

De **IA non-profit** hecht **meer belang** dan basis IA aan **kennis** bij de IA van het **bedrijf** alsmede aan de **samenstelling** van de **IA** (qua competenties en persoonlijke eigenschappen).

Veranderwensen (vergelijking tussen oordeel huidige situatie en norm) en huidige kwaliteit

Tabel 5 Veranderwensen basis IA en andere profielen (10-puntsschaal)

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
onafhankelijkheid IA					
werkwijze (organisatie) IA					
samenwerking IA - rvb					
samenwerking IA - rvc					
rapportage IA aan rvb					
rapportage IA aan rvc					
kwaliteit competenties in IA t.a.v. kennis					
kwaliteit competenties in IA t.a.v. ervaring					
kennis bij IA van het bedrijf					
samenstelling IA (kwalitatief)					
invulling assurance door IA naar rvc					
invulling advies door IA naar rvc					
invulling inzichtgeven door IA aan rvc					
afleggen verantwoording door IA naar rvc					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; groen: de afwijking bedraagt meer dan + 10 procent, het moet/kan minder. ***Alle veranderwensen zijn hier verbeterwensen***

Basis IA

Alleen rapportages en kennis over bedrijf op orde

Bij liefst **elf van** de **veertien aandachtsgebieden** heeft basis IA een verander- en tevens verbeterwens. De huidige situatie scoort daar **te ver onder** de bijbehorende **norm**.

Alleen over de rapportages aan rvb en rvc en over de kennis bij de IA van de organisatie/het bedrijf is het basisprofiel tevreden.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Fors veranderpercentage

Het totale **veranderpercentage** is met **54** % fors. Hiervan komt het grootste deel voor rekening van basis IA en IA Small.

Commissaris en IA fin instel: weinig verbeterbehoeften

De **commissaris** heeft alleen een verbeterwens bij de **assurance-functie** van de IA naar de rvc.

De **IA fin instel** heeft drie verbeterwensen. Bij de samenwerking tussen IA en de rvc, de samenstelling van IA en bij de invulling van de adviesfunctie naar de rvc zijn er mogelijkheden tot verbetering.

Bij **IA Small** leven zeer **veel verbeterwensen**. Op alle gebieden is verbetering mogelijk en bij de invulling van de **adviesfunctie** van de IA naar de rvc is dat zelfs **urgent**.

Bij **IA non-profit** is de verhouding vijf om negen. Vijf gebieden waar het goed gaat en negen waar nog zaken flink verbeterd kunnen worden.

Veranderwensen per aandachtsgebied

IA-profielen veel gedeelde verbeterwensen

Van de **veranderwensen** worden die voor de samenwerking tussen IA en rvc, de samenstelling van de IA, de invulling van de adviesfunctie door IA naar de rvc en de invulling van de assurance-functie door IA naar rvc het meest gedeeld, elk door vier van de profielen. Opvallend is daarbij dat de eerste drie alleen door IA worden gedeeld maar niet door de commissarissen.

De minste gedeelde verbeterwensen betreffen die voor de rapportage aan de rvb en de kennis bij de IA van de organisatie/het bedrijf. Alleen **IA Small** ziet daar nog een verbeteroptie.

Huidige kwaliteit
Basis IA

Redelijke mate van tevredenheid. Laagste scores op gebied van relatie met rvc

De huidige kwaliteit krijgt met gemiddeld een 7.4 het predicaat ruim voldoende mee. Alleen de **onafhankelijkheid** van de internal audit scoort **goed** (8.2).

Tien van de veertien genoemde aandachtsgebieden krijgen een cijfer tussen de 7.0 en 8.0 en scoren daarmee een ruim voldoende.

De invulling van de **assurance**-functie, de **adviesfunctie** en de **inzichtverstrekkende** functie krijgen de **laagste cijfers** met respectievelijk een 6.9, 6.7 en een 6.6. Afgezien van het afleggen van verantwoording aan de rvc krijgen alle rvc-gerelateerde gebieden de laagste cijfers.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Commissaris grotendeels tevreden over huidige situatie, matige score voor assurance-functie

De **commissaris** is veel **positiever** over de huidige situatie **dan basis IA**. Het scheelt gemiddeld 0.5 punt (7.9 om 7.4). Dat vertaalt zich uiteraard in de scores op de afzonderlijke gebieden. Op een zestal gebieden is de commissaris veel beter te spreken over de huidige situatie dan basis IA. Het gaat hierbij om de invulling van de adviesfunctie, om de samenwerking tussen IA en rvc, de rapportage naar de rvc, de invulling van inzichtverstrekking, de kwaliteit van competenties bij IA t.a.v. kennis en de samenstelling van de IA.

Ook bij de commissaris wordt de huidige invulling van de **assurance-functie** richting rvc relatief **als matig beoordeeld**.

IA fin instel relatief sterkere positie bij rvc

De **IA fin instel** is eveneens meer tevreden dan basis IA met een 7.6 gemiddeld. De (positieve) verschillen zitten hier bij de invulling van de assurance-functie, het afleggen van verantwoording, invulling van de inzichtverstrekking en de rapportage aan rvc. Dit kan een indicatie zijn dat de IA fin instel een **sterkere positie** heeft verworven **bij** de **rvc** en **dan** vermoedelijk met name de auditcommissie dan de **basis IA**.

Het profiel **IA Small** is het **minst tevreden** over de huidige situatie met een 7.3 gemiddeld. Met name het (**negatieve**) **verschil** ten aanzien van de invulling van de **adviesfunctie** is **groot**. Met een 6.1 is dat maar net voldoende.

De **IA non-profit** is **redelijk tevreden** met gemiddeld een 7.5. Dit profiel **wijkt op drie gebieden fors af** van het basisprofiel en dat is negatief bij de samenwerking tussen IA en rvc en positief bij kennis bij IA van organisatie van het bedrijf en de samenstelling van de IA.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Is verbeterwens bij commissaris voor invulling assurance door IA naar rvc een indicatie van een 'eng' beeld van de internal auditor, van invulling commissariaat en eigen kwaliteiten als rvc?

De 'commissaris' heeft een verbeterwens voor de invulling door de IA van de assurance-functie naar rvc Dit is in lijn met tijdens de persoonlijke interviews met onder andere IA's geregeld gehoorde opmerkingen dat **commissarissen** op die manier meer **zekerheid zoeken**. In deze interpretatie lijkt het beeld bij de commissaris sterk te worden gedomineerd door een bepaalde opvatting over de invulling van de toezichtsrol door de rvc. Dit zou kunnen duiden op een 'down-side risk' oriëntatie van de rvc. De invulling van de andere taken van het commissariaat en het meer oog hebben voor kansen van de organisatie dreigen wellicht ondergesneeuwd te raken. Maar het kan ook zijn dat de commissaris van mening is dat voor de invulling van die andere taken de rvc en de individuele commissaris voldoende capabel zijn en geen verder input van IA's in de vorm van advies en/of inzicht nodig hebben.

In dit verband is de relatief hoge score van **IA fin instel** voor de huidige kwaliteit van de invulling van de assurance-functie richting rvc ook in lijn met onze analyse. Een sterke dominantie van compliance achtige zaken, waaronder een giga-hoeveelheid rapportage naar externe toezichthouders. En deze passeren ook de poorten van de auditcommissie. Het 'toezicht stempel' is hier wellicht extra-proportioneel.

Hoe zit het met het beeld van rvc en IA over de relatie met elkaar, en dan met name het zelfbeeld?

Uit het onderzoek blijkt dat de IA meer is georiënteerd op de rvb dan op de rvc. Verder blijkt de **commissaris** over de meeste 'interactiegebieden' van IA en rvc veel **positiever** te zijn **dan** de **IA's**. Dit roept vragen op over het verwachtingspatroon bij beide partijen, maar ook over de beelden die beide partijen hebben over zichzelf en over elkaar. De

commissaris straalt een **zekere tevredenheid** uit, behalve bij de assurance-functie. Dit kan zijn ingegeven door een overschatting van de eigen kwaliteit van de rvc, het niet inzien van het belang van de door IA gegenereerde informatie, of van de veronderstelling dat de IA primair een relatie met de rvb heeft.

De **IA** heeft nog wel wat **verbeterwensen**. Deze kunnen duiden op ambities van nog niet naar tevredenheid ingevulde taken. Bijvoorbeeld omdat de bezetting van IA achterblijft bij de wenselijke bezetting. Of omdat de 'vragen' niet op het bordje worden gelegd van IA. Dit laatste zou bijvoorbeeld kunnen spelen bij IA Small. Maar het kan natuurlijk ook zijn dat IA Small hogere ambities heeft dan rvc en terecht of onterecht, deze niet kan waarmaken. Ook kan het zijn dat IA het gevoel heeft dat de rvc de afdeling niet ziet staan. Of dat de IA het gevoel heeft dat de samenstelling en/of het functioneren van de rvc te wensen overlaat.

Daar waar partijen blijkbaar een uiteenlopend patroon hebben van de relatie met elkaar, of het nu de inhoud is of het proces, lijkt het ons zinvol **vast** te **stellen** dat er **verschillen** zijn (dus meten!), deze verschillen in alle openheid met elkaar te **bespreken** (en misschien ruimer dan alleen tussen IA en auditcommissie) en vervolgens **conclusies** te **trekken**.

Is verantwoording afleggen door IA een 'ticking the box exercitie' of wordt er inhoudelijk ook gekeken wat de IA voor de organisatie en de rvc kan betekenen?

Drie van de vier IA profielen hebben een verbeterwens over het afleggen van verantwoording aan de rvc. De commissaris en IA fin instel hebben dat niet. Hiervoor hebben we al een aantal argumenten genoemd, dat wellicht ook bij dit specifieke aandachtsgebied kan spelen. Verantwoording afleggen zal ongetwijfeld gekoppeld zijn aan het hebben uitgevoerde van het audit plan. Wordt er dan alleen **gerapporteerd** over de **verrichte werkzaamheden** of wordt er ook gekeken naar de **effectiviteit** van de IA-werkzaamheden? Wat is er gebeurd met de constateringen/aanbevelingen van IA?

En is er in de rapportage ook **ruimte voor** het aan de orde stellen wat **niet onder** de **werkzaamheden** is gevallen, maar het wel zou moeten volgens IA? En wordt alleen ingegaan op wat er is gedaan of ook hoe iets is gedaan en waarom dat zo is gedaan? En in welk gremium wordt er verantwoording afgelegd? Is dat in de auditcommissie, de voltallige rvc of alleen aan de voorzitter van de auditcommissie? En is er een onderscheid tussen de formele, in documenten vastgelegde verantwoording, en de informele, al dan niet buiten de vergadering gedeelde dilemma's van IA? Heeft het verantwoording afleggen alleen maar een terugkijkfunctie of is dit de basis voor een jaarlijkse discussie over de plaats en rol van IA in de betrokken organisatie?

6 Het internal auditplan

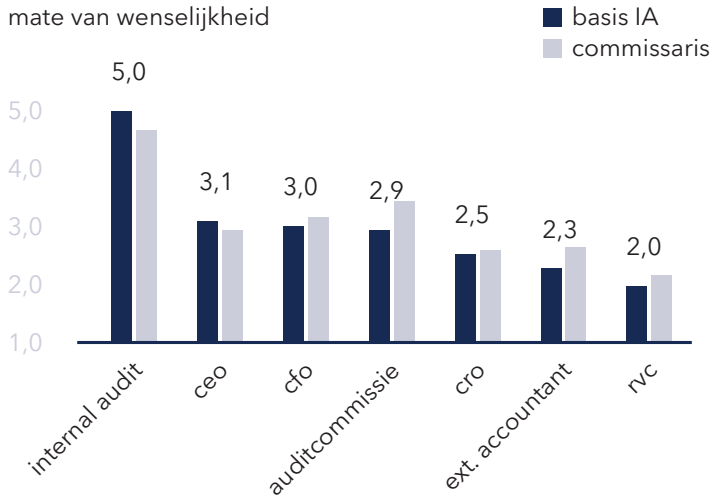
Onderzoeksvraag

Aan de respondenten is gevraagd hun mening te geven over wie de **makers** zijn van het internal auditplan. Daarbij wordt onderscheiden wat de huidige stand van zaken is (huidig) en de stand van zaken zou moeten zijn in het licht van de nabije toekomst (over circa 3 jaar) (wenselijk). Gebruikt is een 5-puntsschaal met: 1 = volstrekt oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = mee eens en 5 = volstrekt mee eens.

6.1 Wie maakt het internal auditplan?

Wenselijke situatie

Figuur 6.1 Scores gewenste situatie maken van internal auditplan: basis IA en commissaris (5-puntsschaal).



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA.

Basis IA

Zeer wenselijk: IA maakt internal auditplan

Het is zeer wenselijk dat het internal auditplan wordt gemaakt door Internal Audit (5.0).

Qua instemming valt de inbreng van ceo, de cfo en de auditcommissie in de twijfelzone van deels oneens/deels eens. Dit kan, op basis van de interviews worden geïnterpreteerd als dat IA de eerste draft maakt/voorzet geeft en vervolgens de drie genoemde spelers, daarop reageren.

De inbreng van de cro, de externe accountant of de rvc wordt met afwijzing bekeken.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Alle profielen volgen lijn basisprofiel

De verhouding tussen internal audit en de overige genoemden is bij **alle profielen hetzelfde**: zeer wenselijk dat de eerste dat doet, afwijzend t.o.v. de overigen. Wel zijn er enkele **nuanceverschillen** te zien.

Commissaris ook oog voor auditcommissie

De **commissaris** ziet relatief **eerder** een **rol** voor de **auditcommissie**. De balans tussen inbreng van IA en auditcommissie lijkt wat beter. Dit kan zich bijvoorbeeld vertalen in de situatie dat de auditcommissie de IA op voorhand wat aanwijzingen/wensen meegeeft die in het auditplan moeten worden verwerkt.

Bij anderen geen materieel verschil

De **IA fin instel** en de **IA Small** wijken elk op twee punten af van het basisprofiel maar dit leidt materieel niet tot andere zienswijzen. Voor **IA non-profit** is het ene verschil ook niet materieel.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 6.1 Veranderwensen basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non-profit
rvc					
auditcommissie					
internal audit					
cfo					
cro					
ceo					
externe accountant					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; groen: de afwijking bedraagt meer dan + 10 procent, het moet/kan minder. ***Alle veranderwensen zijn een bespreekbaar geworden punt.***

Basis IA

Drie bespreekbaar geworden punten

Bij basis IA doen zich drie veranderwensen voor. Bij alle drie impliceert dit het **bespreekbaar** worden van de betrokken partij die inbreng kan hebben bij het maken van het internal auditplan. Dit gaat op voor de rvc, de auditcommissie en de externe accountant. De hoogste mate van instemming, in de twijfelzone, gaat op voor de auditcommissie.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Veranderpercentage 43 %. Geen verbeterwens

Voor alle profielen gezamenlijk is het veranderpercentage 43%. **Alle** veranderwensen zijn een **bespreekbaar** geworden **punt**.

De **commissaris** heeft alleen een veranderwens bij de cro maar dit leidt niet tot een ander standpunt.

rvc en auditcommissie: nu bespreekbaar bij alle IA-profielen

De **IA fin instel** heeft bij **elke partij** een **veranderwens**, **behalve** voor **IA**.

Bij de **IA profielen** gaan de **gedeelde veranderwensen** op voor de **rvc** en de **auditcommissie**. Voor de externe accountant gaat dat ook bijna op. Alleen valt IA Small hierbij af.

Huidige situatie
Basisprofiel

IA maakt internal auditplan

Bij basis IA is op dit moment duidelijk dat **IA** het **internal auditplan** maakt. Ceo en cfo bevinden zich in de twijfelzone met een score van respectievelijk 3.0 en 2.9. De andere partijen doen niet mee.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Conform basis IA

Het **afwijkingspercentage** van de profielen van het basisprofiel is **39**%. Dat lijkt relatief substantieel, maar net als in de wenselijke situatie gaat het om nuanceverschillen, want bij alle profielen geldt dat het de internal audit is die het internal auditplan maakt.

Bij commissaris kleine plus voor cfo en auditcommissie

Van de zes grote afwijkingen bij de **commissaris** zijn die ten aanzien van de **auditcommissie** en de **cfo** in positieve zin **materieel**. De kwalificatie ‘neigt naar instemming’ wat betreft de betrokkenheid van deze twee partijen.

De **IA fin instel** laat een drietal grote verschillen zien die wijzen op een **lagere betrokkenheid**, dat wil zeggen ‘geen’, voor **ceo**, **cfo** en **cro**.

IA Small wijkt nergens af van basis IA. **IA non-profit** wijkt alleen negatief af voor cro. Vermoedelijk heeft dit laatste te maken met het ontbreken van deze functie bij de meeste non-profit bedrijven.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Is IA fin instel toe aan de volgende fase voor de IA gezien het groot aantal bespreekbaar geworden punten?

De IA functie is bij financiële instellingen al een tijd ingeburgerd en qua omvang van de IA afdeling doorgaans ook zeer groot. De assurance-component krijgt relatief het zwaarste accent van de afzonderlijke taken. IA fin instel heeft de meeste veranderwensen van de afzonderlijke profielen bij dit deel van het onderzoek. Wij vragen ons af waardoor dit is veroorzaakt. Kan het zijn dat deze IA teveel in een bepaald kader is ingesnoerd? Heeft deze IA inmiddels een breder beeld gekregen van de mogelijke invulling van de IA functie? En is dat de reden om te overwegen om meer partijen te betrekken bij het maken van het IA-plan. Of wil de IA op voorhand meer draagvlak creëren in de organisatie? Of is het geheel een natuurlijke reactie van 'behoefte aan verandering'? Er is al te lang aan 'dezelfde' zaken/onderwerpen gewerkt. Of is de veranderwens meer het resultaat van de volgende gedachtegang: 'nooit aan gedacht, zouden we misschien ook wel eens kunnen overwegen.'

Waarom bijvoorbeeld bij een net aangestelde IA niet meer support van een externe, niet controlerende accountant bij het maken van een IA-plan?

Bij beursgenoteerde bedrijven heeft de auditcommissie een belangrijke taak gekregen m.b.t. de selectie van de externe accountant. Ook de relatie met IA is op het bordje van deze commissie gelegd. De vraag is evenwel of de auditcommissie altijd de benodigde kwaliteiten in huis heeft om hieraan invulling te kunnen geven. Zeker als bij een organisatie wordt overwogen om voor het eerst een IA aan te stellen, kan dan niet worden overwogen tijdelijk gebruik te maken van een accountant/adviesorganisatie om een eerste voorzet te geven voor een IA-plan? Of is dat 'vloeken in de kerk?' Ook als deze externe accountant niet de controlerend accountant is? Of wordt er dan teruggevallen op de eigen cfo?

Wordt er in een IA plan wel voldoende ruimte ingebouwd om in te spelen op ad hoc situaties?

In de interviews bleek diverse keren dat een groot, zo niet het grootste deel van het internal auditplan in verband met de planmatige aanpak al van te voren vaststaat. Dat betekent dat er relatief weinig ruimte is voor ad hoc kwesties. Ook kan hierdoor de speelruimte voor IA om tussentijds andere accenten te leggen teveel worden beperkt. In hoeverre is dit een punt van aandacht tijdens het maken van het IA-plan?

Waarom voltallige rvc niet meer betrekken bij input leveren voor het IA plan?

Uit het onderzoek blijkt dat de hoogste mate van instemming opgaat voor het door IA zelf maken van het IA-plan. De auditcommissie lijkt hier de rol in te vullen van 'reactie leveren op wat wordt voorgesteld'. In lijn met de verschuiving bij beursgenoteerde bedrijven van de benoeming van de externe accountant 'door' rvb naar 'door' rvc/ auditcommissie is ook in de nieuwe corporate governance code de rol van de auditcommissie ten aanzien van de IA versterkt. Hoe een en ander in de praktijk gaat uitpakken is nog volop in ontwikkeling. Voorstelbaar is, dat breder dan thans

gebruikelijk de auditcommissie minder reactief gaat optreden en veel meer op voorhand aan de IA wensen presenteert van zaken/entiteiten die in het IA plan een plaats moeten krijgen. Tijdens de interviews bleek, dat **bij sommige bedrijven** de **voltallige rvc** op voorhand, los van wat IA aan voorzet geeft, in de rvc vergadering apart **agendeert welke onderwerpen** en/of op te nemen **entiteiten**/personen de **rvc opgenomen ziet** in het **IA plan**. Dit is een voorbeeld, waarmee we veel sympathie voor voelen. Op die manier wordt mogelijk vanuit een breder perspectief gekeken naar wat IA kan betekenen voor rvc en daarmee ook voor bedrijf en rvb.

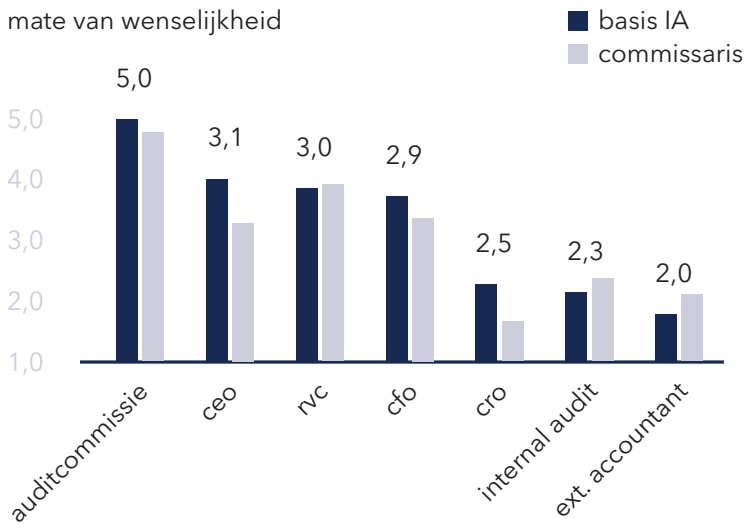
6.2 Wie fiatteert het internal auditplan?

onderzoeksvraag

Aan de respondenten is gevraagd hun mening te geven over wie het internal auditplan **fiatteert**. Daarbij wordt onderscheiden wat de huidige stand van zaken is (huidig) en de stand van zaken zou moeten zijn in het licht van de nabije toekomst (over circa 3 jaar) (wenselijk). Gebruikt is een 5-puntsschaal met: 1 = volstrekt oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = mee eens en 5 = volstrekt mee eens.

Wenselijke situatie

Figuur 6.2 Scores gewenste situatie fiattering IA-plan: basis IA en commissaris (5-puntsschaal)



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA

Basis IA

Auditcommissie in de lead met fiat auditplan

Er wordt volstrekt mee ingestemd dat het internal auditplan wordt goedgekeurd door de auditcommissie (5.0).

Ook met een **fiattering** van de **ceo**, **rvc** en **cfo** wordt (min of meer) **ingestemd**.

Een eventuele fiattering van de cro, de internal audit of de externe accountant wordt afgewezen.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Auditcommissie op één bij fiat

Het afwijkingspercentage is 46%. Maar **alle profielen** stemmen in met de **auditcommissie** als partij die het **IA plan** moet **fiatteren**.

Bij commissaris en IA fin instel twijfel over fiat ceo en cfo

De **commissaris** wijkt driemaal negatief en tweemaal positief af van het basisprofiel. Met name de (fors) lagere wenselijkheid voor goedkeuring van de ceo (-0.7) en cfo (-0.4) is opvallend en materieel. Daarmee geeft de commissaris aan dat hij/zei er helemaal **niet** zo **zeker** van is dat het wenselijk is dat **ceo** en **cfo goedkeuring verlenen**.

Evenals de commissaris **twijfelt** ook **IA fin instel** aan de wenselijkheid van goedkeuring door de **ceo** en **cfo**. De wenselijke scores zijn met achtereenvolgens 2.9 en 3.4 veel lager dan de corresponderende scores van basis IA met 3.7 en 4.0.

IA small wijkt nergens af en **volgt basis IA**.

IA non-profit heeft vijf afwijkingen van basis IA. Daarvan zijn er drie materieel. In **gelijke mate** (beide mee eens) wordt **ingestemd** met fiatverlening door **auditcommissie** en **rvc**. Ook met de ceo wordt min of meer ingestemd. De andere spelers zitten of in de twijfelzone (cfo en cro) of worden met afwijzing bejegend.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 6.2 Veranderwensen basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
rvc					V
auditcommissie				V	
internal audit					
cfo					
cro					
ceo					
externe accountant					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; groen: de afwijking bedraagt meer dan + 10 procent, het moet/kan minder; V: verbeterwens.

Basis IA

Geen verbeterwens bij basis IA

Basis IA heeft een veranderwens voor de externe accountant maar dat is een bespreekbaar punt. De grondhouding blijft nog steeds afwijzend voor de externe accountant.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Veranderpercentage 31%

Voor alle profielen gezamenlijk is het veranderpercentage 31%. Het betreft doorgaans bespreekbaar geworden punten. Er zijn slechts **twee verbeterwensen**.

De **commissaris** en de **IA fin instel** hebben elk slechts één bespreekbaar geworden punt. Maar ook daar is een afwijzend standpunt nog steeds dominant.

IA Small en non-profit elk één verbeterwens

IA Small heeft een **verbeterwens** voor de **auditcommissie** en verder twee, niet materiele, bespreekbaar geworden punten.

Bij **IA non-profit** is er sprake van vijf veranderwensen waarvan **één** een **verbeterwens** is, die zelfs **urgent** is. De verbeterwens betreft de rol van de **voltallige rvc** bij het fiatteren van het IA plan.

Huidige situatie
Basis IA

Auditcommissie fiatteert internal auditplan

Bij **basis IA** is het op dit moment in eerste instantie en zeer beslist de **auditcommissie** die het internal auditplan goedkeurt (4.8). De ceo (4.1) en de cfo (3.9) spelen ook een rol, zij het wat minder 'stellig'. Met nog minder instemming is er ook een bijdrage voor de rvc weggelegd in het fiatteringsproces. De andere, genoemde partijen spelen niet mee in deze wedstrijd.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Auditingcommissie weer op eerste plaats

Het **afwijkingspercentage** van basis IA is met 57% **fors**. Van de zestien grote verschillen zijn er echter maar zes materieel. Bij alle afzonderlijke profielen is de mate van instemming met het fiatteren van het IA plan telkens het hoogst voor de auditcommissie. De voltallige rvc is geregeld een goede tweede.

ceo en cfo spelen bij commissaris en FIN beduidend kleinere rol in goedkeuring

De **commissaris** wijkt vier maal van het basisprofiel af. Een duidelijke andere zienswijze dan basis IA en die ook nog materieel is, betreft de ceo. De betrokkenheid van de ceo is in het twijfelgebied (3.1). In de huidige situatie wordt deze qua instemming met het fiatteren overvleugeld door de cfo (3.6). Voor deze laatste geldt, evenals voor de voltallige rvc, dat commissaris min of meer instemt met het laten fiatteren door deze beide partijen van het IA plan.

Ook **IA fin instel** vertoont veel **minder instemming** met de fiatteringsrol van **ceo** en vooral **cfo**. Bij deze laatste is zelfs sprake van een afwijzend standpunt. Opvallend is dat cro en cfo een gelijke score krijgen. Met 2.8 is dat an sich niet bijzonder hoog maar het verschil tussen deze twee is bij basis IA 1.5.

Bij **IA Small** zijn er twee materiele grote verschillen die erin resulteren dat voor **auditcommissie** en **rvc** een bijna **gelijke mate** van **instemming** is voor het fiatteren van het IA plan (4.0). Overigens komen **cfo** en **ceo ook** op deze mate van instemming uit.

IA non-profit wijkt vijf maal negatief af van basis IA. Die voor de **cfo** en de **rvc** zijn **materieel** en impliceren dat beide spelers niet of nauwelijks geacht worden het IA plan te fiatteren. De goedkeuring lijkt hier een samenspel van auditcommissie (4.1) en de ceo (3.9).

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Geeft IA basis de ceo niet teveel invloed of krijgt deze bij IA fin instel juist te weinig in de wenselijke situatie?

IA fin instel heeft bij de wenselijke situatie een **paar opvallende afwijkingen** van basis IA. Auditcommissie en in mindere mate rvc zijn, evenals bij de andere profielen, de fiat verlenende partijen. Een fiat van de ceo neigt nog net naar instemming, maar cfo en cro vallen zonder meer buiten de boot wat dit betreft. Proeven we hier niet een sterke assurance gedachte? Een deel van de activiteiten betreft het uitvoeren van 'procescontroles' in de kolommen die onder de cfo, de ceo en in mindere mate de ceo vallen, of niet? Moeten mogelijke verbetersuggesties in de operationele processen niet bij de operationeel verantwoordelijken worden gebracht? En als dat zo is, mogen deze operationele verantwoordelijken dan geen verzoeken indienen voor op te nemen projecten? En als deze verzoeken niet worden gehonoreerd, mogen de betrokken bestuurders dan geen afwijzende standpunt innemen over het auditplan? Of is dit juist de kern van de onafhankelijkheid van IA? Maar als dit zo is, is de structuur qua governance verhouding bij basis IA dan misschien verkeerd en krijgt in ieder geval de ceo een te grote invloed? Zijn er sectoromstandigheden die deze verschillen rechtvaardigen? Bijvoorbeeld de in de volksmond genoemde witwas affaires in de financiële sector?

Weet IA Small niet te kiezen wie het IA plan moet fiatteren?

Bij **IA Small** staat qua fiattering de auditcommissie bovenaan qua instemming. Hierna volgen min of meer ex aequo de ceo, de cfo en de rvc met een instemming van circa 4.0. Bij alle andere benchmarks is het beeld wat meer gevarieerd ten aanzien van de hier genoemde spelers. Het lijkt er op dat deze IA zijn/haar plek nog moet vinden in de governance structuur. Alle partijen moeten zich kunnen herkennen in wat de IA doet. Er is blijkbaar nog draagvlak nodig. De positie is gezien de omvang nog niet zo verankerd binnen de betrokken organisatie.

6.3 Scope van het internal auditplan

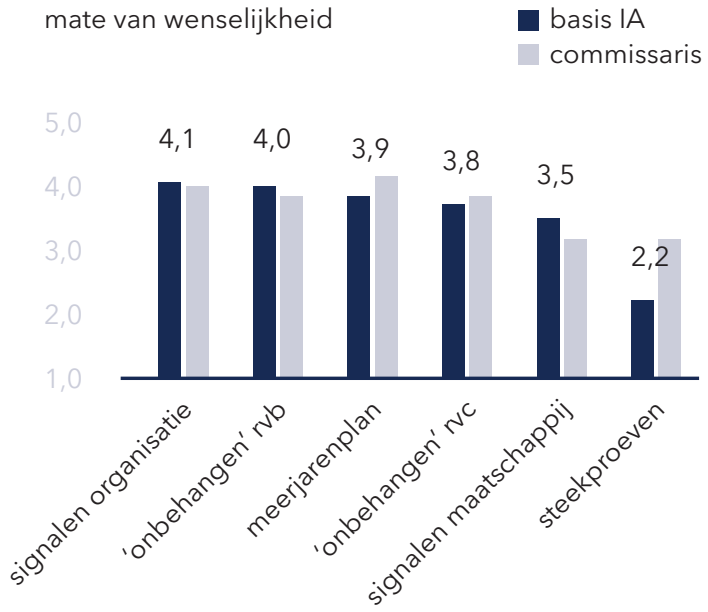
onderzoeksvraag

Aan de respondenten is gevraagd hun mening te geven over de **scope** van het internal auditplan. Enerzijds door te vragen hoe de **thema's/onderwerpen** voor het internal auditplan (deels) worden bepaald (6.3.1) en anderzijds door te vragen naar hoe de te betrekken **entiteiten/personen** (deels) worden bepaald (6.3.2). Daarbij wordt onderscheiden wat de huidige stand van zaken is (huidig) en de stand van zaken zou moeten zijn in het licht van de nabije toekomst (over circa 3 jaar) (wenselijk). Gebruikt is een 5-puntsschaal met: 1 = volstrekt oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = mee eens en 5 = volstrekt mee eens.

6.3.1 Bepaling van thema's/onderwerpen voor het internal auditplan

Wenselijke situatie

Figuur 6.3.1 Scores gewenste situatie bepalen thema's IA-plan: basis IA en commissaris (5-puntsschaal)



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA

Basis IA

onderwerpen IA plan: bepaald door signalen uit bedrijf en 'onbehagen' rvb

Er is bij **basis IA geen uitgesproken eerste keuze**. Er wordt ingestemd met het bepalen van in het IA plan op te nemen onderwerpen/thema's op basis van **signalen** uit het **bedrijf** en **gevoelens** van **onbehagen** bij de rvb.

Een **fractie minder instemming** gaat op voor het meerjarenplan en gevoelens van onbehagen bij de rvc. Met het meenemen van **signalen** vanuit de **maatschappij** wordt ook min of mee ingestemd, maar wel op een lager niveau.

Het is niet wenselijk dat **steekproeven** een rol spelen.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Redelijke consensus met basis IA

Het **percentage afwijkingen** van basis IA is met 25 % relatief **beperkt**. Van de zes grote verschillen zijn er vier materieel. Grosso modo is er een **redelijke** mate van **consensus** met basis IA. Instemming is er met het benutten van signalen uit bedrijf, een meerjarenplan en gevoelens van onbehagen bij rvb en rvc. **Steekproeven** tellen **niet** mee en **signalen** vanuit de **maatschappij** worden **wisselend** beoordeeld. Bij dit laatste stemmen basis IA en IA fin instel daarmee is, maar de drie andere profielen niet.

Meerjarenplan bij IA fin stel en commissaris leidend

De **commissaris** is positiever over het gebruik van steekproeven en neigt daarbij naar instemming. Ook gelooft de commissaris meer in de toegevoegde waarde van het meerjarenplan. Daarvoor hebben zij zelfs de meeste instemming.

De **IA fin instel** wijkt op dezelfde gebieden af als de commissaris van basis IA. Echter waar deze de commissaris steunt in de wenselijkheid van het meerjarenplan, geldt dat bepaald niet voor de inzet van **steekproeven**. Deze worden **sterk afgewezen**.

Voorkeur IA non-profit voor breed palet opties

IA Small wijkt nergens fors af van basis IA. De **IA non-profit** wijkt twee keer af van basis IA. Alleen de wens om **meer rekening** te houden met **gevoelens** van onbehagen bij de **rvc** is materieel. Verder blijkt ook hier weer dat deze IA een breder palet aan opties prefereert dan de andere benchmarks.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 6.3.1 Veranderwensen basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
steekproeven					
een meerjarenplan					
gevoelens van 'onbehagen' bij rvb					
gevoelens van 'onbehagen' bij rvc	V		V	V	V
signalen vanuit de organisatie					
signalen vanuit de maatschappij			V		

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; V: een verbeterwens.

Basis IA

Meer oog voor gevoelens 'onbehagen' rvc

Bij basis IA doen zich twee veranderwensen voor. Alleen die voor het meenemen van **gevoelens** van '**onbehagen**' bij de **rvc** behelzen een **verbeterwens**. De steekproeven zijn, weliswaar op een laag niveau qua instemming/afwijzing, een bespreekbaar punt geworden.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Veranderpercentage 27% en vooral meenemen gevoelens van onbehagen bij rvc.

Voor alle profielen gezamenlijk is het veranderpercentage met 27% niet spectaculair.
Er is ook nu weer een **redelijke consensus met** de ontwikkelingen bij **basis IA**. Bij de acht veranderwensen zijn er vijf (urgente) **verbeterwensen**. Vier daarvan betreffen **meer instemming** voor het **meenemen** van **gevoelens** van **onbehagen** bij de **rvc**. Alleen bij commissaris speelt dit niet, omdat deze gevoelens volgens dit profiel al in voldoende mate werden meegenomen.

IA fin instel twee verbeterwensen

De **commissaris** heeft geen enkele veranderwens en is tevreden over hoe het nu gaat.

De **IA fin instel** heeft drie veranderwensen. **Urgent** is die waar het de gevoelens van '**onbehagen**' van de **rvc** betreft. Ook het meenemen van **signalen** uit de **maatschappij** is een **verbeterwens**.

Bij **IA Small** is er slechts één verbeterwens.

Ook bij **IA non-profit** is de **verbeterwens** ten aanzien van het meenemen van gevoelens van 'onbehagen' bij de rvc **urgent**.

Huidige situatie
Basis IA

Bepalend: signalen uit bedrijf, onbehagen bij rvb en meerjarenplan

Bij **basis IA** worden op dit moment **vooral signalen uit** het **bedrijf** (4.1), gevoelens van '**onbehagen**' bij de **rvb** (3.9) en het **meerjarenplan** (3.7) meegenomen bij het bepalen van de onderwerpen voor het internal auditplan.

Signalen vanuit de maatschappij en gevoelens van 'onbehagen' bij de rvc spelen een zeer bescheiden rol en steekproeven komen in het verhaal niet voor.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA
De opvattingen van basis IA worden op dit onderdeel op hoofdlijnen grotendeels door de andere profielen gedeeld. Gemiddeld gezien zijn de signalen uit de organisatie het belangrijkst, gevolgd door het meerjarenplan en gevoelens van 'onbehagen' bij de rvb. Er is sprake van een afwijkingspercentage van 33%.

Vier materiële verschillen

Van de andere benchmarks wijkt de **commissaris** het vaakst af. Alle vier verschillen zijn als materieel te beschouwen. Daarvan zijn er drie positief, namelijk: steekproeven worden wel eens gebruikt, een meerjarenplan wordt gehanteerd en gevoelens van onbehagen van de rvc worden meegenomen. Signalen vanuit de maatschappij zijn minder in beeld dan bij basis IA.

Meerjarenplan leidend

Over het meerjarenplan en de steekproeven heeft **IA fin instel** een andere opvatting dan basis IA. Materieel is het gebruik van een **meerjarenplan**, dat is op dit moment zelfs **leidend**.

IA Small wijkt nergens af.

IA non-profit heeft twee materiële, positieve verschillen. Zowel het **meerjarenplan** als gevoelens van '**onbehagen**' bij de **rvc** zijn op dit moment **belangrijker** dan bij basis IA.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Geloven commissaris en vooral IA fin instel niet teveel in een planmatige aanpak van het bepalen van onderwerpen/thema's in IA plan? Is er wel voldoende ruimte voor signalen vanuit de omgeving?

De commissaris en vooral IA fin instel zijn een warm voorstander van het gebruik van een meerjarenplan als leidend bij het bepalen van onderwerpen en thema's van het IA plan. Enerzijds roept dat positieve gevoelens op ten aanzien van een bedrijfsmatige aanpak. Alle als belangrijk ervaren aandachtsgebieden kunnen planmatig in de tijd aan de orde komen. Maar anderzijds zijn er ook wat twijfels. Deels zijn deze gevoed door de op dit moment **lage plaats** van **aandacht** voor **signalen** vanuit de **maatschappij**. Dit kan leiden tot een te **introverte**, **bedrijfsblinde blik**. Het risico is dan aanwezig dat signalen vanuit de omgeving te laat worden opgepakt om die te beoordelen in het licht van mogelijke effecten op processen en op bedrijfsmodel. Ook kan een planmatige aanpak leiden tot een zekere rigiditeit en opereren op een soort automatische piloot. Is er voldoende ruimte gecreëerd en oog voor nieuwe ontwikkelingen? Hoe bewust wordt daarmee omgegaan?

Waarom bestaat er zoveel moeite met het gebruik maken van steekproeven?

Het valt ons op dat over het gebruik van steekproeven zeer afwijzend wordt gedacht. Wij begrijpen dat niet. Geregeld en misschien wel vaker dan ons lief is, manifesteren de risico's (zowel in positieve als in negatieve zin) zich op gebieden en op momenten die niet werden verwacht. Het blijkt dat als gevolg van digitalisering besluitvormingsprocessen kunnen worden verbeterd door niet alleen op de mens terug te vallen, maar ook gebruik te maken van andere, moderne hulpmiddelen.

Als we alleen kijken naar het kiezen van onderwerpen voor het IA plan, waarom zou dan, bijvoorbeeld uit oogpunt van assurance, niet een combinatie van steekproeven en menselijke redeneren gebruikt kunnen worden om een vleug(je) onzekerheid in het auditplan op te nemen. Zelfs als dit ertoe zou leiden dat een aandachtsgebied twee jaar

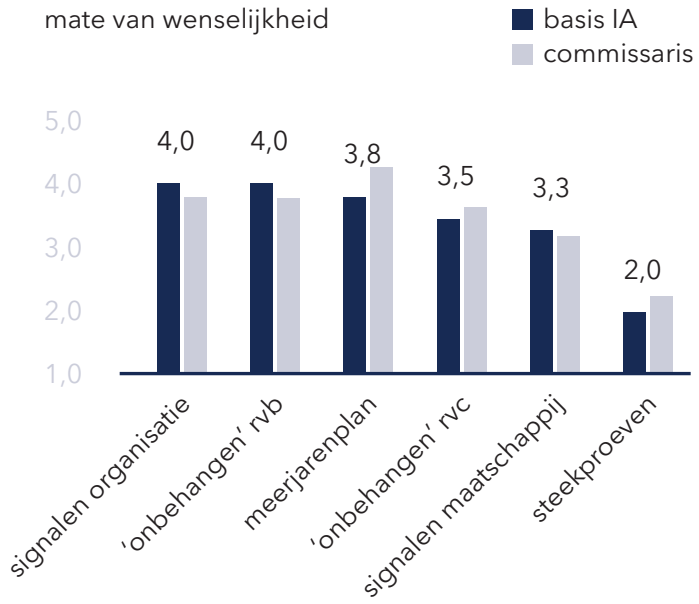
achter elkaar opnieuw wordt onderzocht. Komen er dan geen nieuwe leermomenten uit? Waarop is deze gedachte gebaseerd? Of is de gedachte dat de toegevoegde waarde van het bekijken van een nieuw aandachtsgebied een hogere toegevoegde waarde heeft dan nog een keer naar hetzelfde onderwerp te kijken. Komt er dan ook misschien niet tijdig een opname van de wijze waarop en de effectiviteit waarmee een implementatietraject is opgepakt, op tafel? Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor het in de volgende paragraaf nog te bepalen entiteiten/personen die in het IA plan aandacht krijgen.

Zou de weerstand tegen het gebruik van steekproeven ook kunnen samenhangen met het hebben van onvoldoende ervaring hiermee/kennis ervan? Onwillekeurig moeten we ook denken aan de mogelijkheden van big data analysis. We vragen ons af in hoeverre bestuurders, commissarissen en vermoedelijk ook internal auditors in de breedte voldoende gevoel hebben wat dit betekenen kan voor bijvoorbeeld besluitvormingsprocessen, business modellen en marktbewerking?

6.3.2 Welke entiteiten/personen worden meegenomen/betrokken

Wenselijke situatie

Figuur 6.3.2 Gewenste situatie bepalen te betrekken entiteiten/personen: basis IA en commissaris (5-puntsschaal).



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA.

Basis IA

Signalen uit bedrijf en 'onbehagen' bij rvb zeker relevant

Het is volgens basis IA **wenselijk** dat te betrekken entiteiten/personen bij het IA plan met name worden bepaald door **signalen** vanuit de **organisatie** en door **gevoelens** van '**onbehagen**' bij de **rvb** (beide 4.0).

Min of meer mee eens is basis IA ook met het gebruik van het **meerjarenplan**. Ten aanzien van het benutten van de **gevoelens** van '**onbehagen**' bij de **rvc** is de instemming lager, maar nog wel in de klasse van min of meer mee eens.

Ten aanzien van het meenemen van **signalen vanuit** de **maatschappij** komt de instemming nog een klasse lager uit, namelijk 'neigt naar instemming'.

Steekproeven zijn hier ook duidelijk niet geliefd.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Redelijke consensus met basis IA

Het **percentage afwijkingen** van basis IA is met 25 % relatief **beperkt**. Van de zes grote verschillen zijn er vier materieel. Grosso modo is er een **redelijke** mate van **consensus** met basis IA. Instemming is er met het benutten van signalen uit bedrijf, een meerjarenplan en gevoelens van onbehagen bij rvb en in mindere mate van rvc. **Steekproeven** tellen **niet** mee en **signalen** vanuit de **maatschappij** worden **wisselend** beoordeeld. Over de hele linie ligt de mate instemming bij de signalen vanuit de maatschappij lager dan bij het bepalen van de onderwerpen/thema's van het IA plan.

Voor commissaris meerjarenplan leidend

De **commissaris** kan zich grotendeels in het plaatje van basis IA vinden. Alleen hecht deze meer aan het werken met een meerjarenplan (4.2). Voor de commissaris is voor het meerjarenplan relatief de belangrijkste rol weggelegd bij het bepalen van de te betrekken entiteiten/personen.

De **IA fin instel** wijkt nergens fors af van basis IA.

IA-Small voor signalen uit maatschappij

IA Small wijkt twee keer **af** van basis IA, waarvan eenmaal **materieel**. Het gaat hierbij om de **signalen vanuit** de **organisatie**. Die zijn volgens IA Small belangrijker dan bij basis IA en zouden leidend moeten zijn.

Bij non-profit signalen maatschappij minder belangrijk

De **IA non-profit** vindt met name de **signalen** vanuit de **maatschappij minder belangrijk** dan basis IA (en ook dan de andere profielen) maar vindt het wel **wenselijker** dat de **gevoelens** van '**onbehagen**' bij de rvc worden meegenomen.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 6.3.2 Veranderwensen basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
steekproeven	B		B	B	B
een meerjarenplan					
gevoelens van 'onbehagen' bij rvb					
gevoelens van 'onbehagen' bij rvc					
signalen vanuit de organisatie					
signalen vanuit de maatschappij					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; B: bespreekbaar geworden punt.

Basis IA

Bij basis IA is er geen verbeterwens.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Veranderpercentage 40%

Voor alle profielen gezamenlijk is het veranderpercentage 40%. Van de twaalf veranderwensen zijn er **acht** een **verbeterwens**. De vier resterende **bespreekbaar** geworden **punten** hebben alle betrekking op het gebruik maken van **steekproeven**.

IA fin instel: urgentie bij gevoelens 'onbehagen' rvc

De **commissaris** heeft geen enkele veranderwens en is tevreden over hoe het nu gaat.

De **IA fin instel** heeft vier veranderwensen, waarvan **drie** een **verbeterwens** zijn. **Urgent** is die waar het de **gevoelens** van '**onbehagen**' van de **rvc** betreft. Maar ook met betrekking tot het meenemen van de gevoelens van de rvb en met signalen vanuit de maatschappij kan het beter. Overigens is het ambitieniveau voor de laatste 'partij' nog erg laag.

IA Small twee verbeterwensen en IA non-profit drie

Bij **IA Small** is er sprake van drie veranderwensen. Voor **meerjarenplan** en **signalen** vanuit de **maatschappij** zijn dit **verbeterwensen**.

De **IA non-profit** heeft vier veranderwensen, waarvan er **drie** een **verbeterwens** zijn. Van gevoelens van 'onbehagen' bij rvb en bij rvc alsmede signalen vanuit het bedrijf wordt stelliger gevonden dat deze mee moeten worden genomen bij de voor het IA plan op te nemen entiteiten/personen.

Huidige situatie
Basis IA

Signalen uit bedrijf, 'onbehagen' bij rvb en meerjarenplan

Bij basis IA zijn op dit moment de **signalen** uit de **organisatie** (4.0) het **belangrijkst**. Ook de **gevoelens** van '**onbehagen**' bij de **rvb** (3.9) en het **meerjarenplan** (3.7) leveren **duidelijk** een **bijdrage**.

Gevoelens van 'onbehagen' bij de rvc (3.1) en signalen vanuit de maatschappij (3.0) zijn duidelijk minder relevant. Steekproeven spelen op dit moment geen enkele rol (1.6).

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Wel wat verschillen met basis IA

De opvattingen van basis IA worden op dit onderdeel maar ten dele door de andere profielen gedeeld. Er is sprake van een afwijkingspercentage van 46%. **Van** de **elf grote verschillen** zijn er **zeven materieel**. Drie hebben er betrekking op het meerjarenplan (positieve afwijking bij commissaris en IA non-profit en negatief bij IA Small).

Bij de **commissaris** is van de twee grote verschillen alleen die voor het meerjarenplan materieel in posi-tieve zin (i.e. hogere instemming voor benutting ervan).

De materiële verschillen bij **IA fin instel** gaan over **gevoelens** van '**onbehagen**' **bij** rvb en **signalen** vanuit de **organisatie**.

De **IA non-profit** heeft naast het relevante verschil voor het meerjarenplan ook dezelfde twee materiële verschillen als bij **IA fin instel**.

6.4 Rapportage van de IA

6.4.1 Frequentie rapportage

Onderzoeksvraag

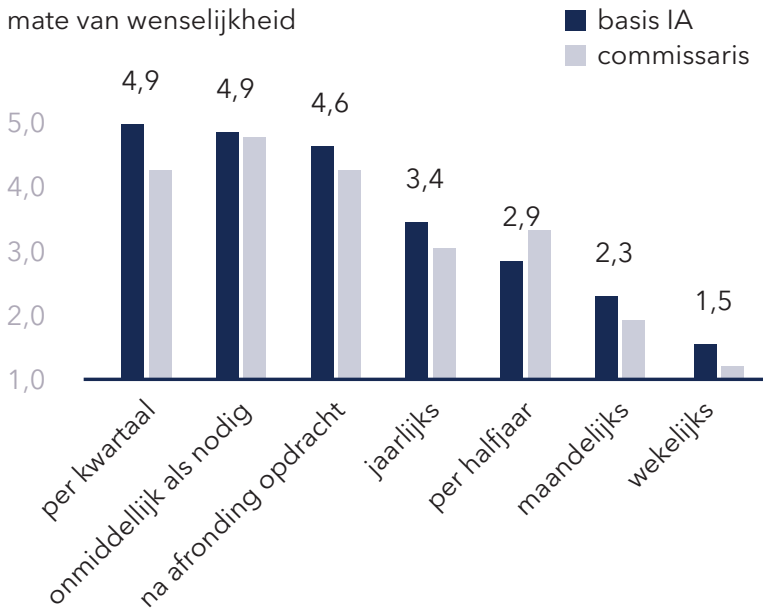
Aan de respondenten is gevraagd hun mening te geven over de **frequentie** waarmee IA rapporteert. Daarbij wordt onderscheiden wat de huidige stand van zaken is (huidig) en de stand van zaken zou moeten zijn in het licht van de nabije toekomst (over circa 3 jaar) (wenselijk). Gebruikt is een 5-puntsschaal met: 1 = volstrekt oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = mee eens en 5 = volstrekt mee eens.

Gedachten bij interpretatie resultaten

Bij de interpretatie van de resultaten is het goed zich te realiseren dat de rapportagefrequentie binnen een organisatie zeer kan variëren. Mede op grond van de interviews dient bij de rapportagefrequentie in het algemeen gedacht te worden aan de meer reguliere management rapportages. Onmiddellijk als nodig, of na afronding van de opdracht alsmede een wekelijkse en veelal ook een maandelijkse rapportage betreffen vaak 'uitzonderlijke' situaties.

Wenselijke situatie

Figuur 6.4.1 Gewenste situatie rapportage frequentie: basis IA en commissaris (5-puntsschaal)



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA

Basis IA

Zeer wenselijk: per kwartaal, onmiddellijk indien nodig en na afronding opdracht

Het is zeer wenselijk dat IA in elk geval per kwartaal, onmiddellijk indien nodig en na de afronding van de opdracht rapporteert.

Lichte instemming is er bij het jaarlijks rapporteren.

De **halfjaarlijkse rapportage** valt in de **twijfelzone** van deels oneens/deels eens en de **maandelijkse** of **wekelijkse** rapportage wordt **afgewezen**.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Vooral verschil bij (half) jaarlijkse rapportages

Het afwijkingspercentage is met 64% zeer fors. Maar het **aantal materiele afwijkingen** is met zeven van de achttien **beperkt**. Deze afwijkingen doen zich voor bij de **jaarlijkse** en de **halfjaarlijkse** rapportages. Commissaris, IA Small en IA non-profit neigen naar instemming met een halfjaarlijkse rapportage. De laatste twee stemmen zonder meer ook in met de jaarlijkse rapportage, terwijl commissaris deze juist minder ziet zitten.

IA fin instel vindt halfjaarlijkse rapportage overbodig

De **commissaris** wijkt vijf keer negatief en één keer positief af van basis IA. De twee materiele afwijking zijn hiervoor al genoemd en betreffen de (half)jaarlijkse rapportage.

IA fin instel wijkt bij vier frequenties **negatief af** van basis IA, waarvan die voor de **halfjaarlijkse** rapportage **materieel** is. Overigens wordt bij deze frequentie ook afgeweken van de andere profielen. Bij IA fin instel ligt het **accent** duidelijk bij per **kwartaal** en **onmiddellijk** rapporteren, indien nodig. Ook met de rapportage na afronding van een deelopdracht wordt ingestemd.

Bij IA Small en IA non-profit materieel verschil (half)jaarlijkse rapportage

Van de vijf **grote verschillen** bij **IA Small** zijn er **twee materieel** en deze betreffen eveneens de (**half**)**jaarlijkse** rapportages.

De **IA non-profit** wijkt relatief het minst af van basis IA, slechts drie keer met ook **twee materiele afwijkingen** bij de (**half**)**jaarlijkse** rapportages.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 6.4.1 Veranderwensen: basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
wekelijks					
maandelijks					
per kwartaal					V
per halfjaar					
jaarlijks					
na afronding opdracht					V
onmiddellijk indien nodig					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; V: verbeterwens.

Basis IA

Geen verbeterwens bij basis IA

Basis IA heeft één veranderwens, voor de maandelijkse rapportage, maar dit is geen verbeterwens. De houding voor deze rapportagefrequentie blijft afwijzend.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Veranderpercentage 17%, maar twee verbeterwensen

Voor alle profielen gezamenlijk is het **veranderpercentage** met 17% zeer **minimaal**. Bij alle profielen op die van commissaris na is de **maandelijkse rapportage** een **bespreekbaar punt** geworden. Verder zijn er slechts **twee verbeterwensen** en deze doen zich voor bij IA non-profit.

IA non-profit: meer per kwartaal en na afronding opdracht

Voor **commissaris**, **IA fin instel** en **IA small** zijn extra opmerkingen niet nodig.

IA non profit heeft als enige benchmark een verbeterwens en wel twee. Er mag vaker per kwartaal worden gerapporteerd (zeer wenselijk i.p.v. wenselijk) en er mag vaker gerapporteerd worden na afronding van de opdracht.

Huidige situatie
Basis IA

Per kwartaal, onmiddellijk, indien nodig en na afronding opdracht

In de huidige situatie wordt **onmiddellijk**, indien nodig en **na afronding** van de **opdracht** gerapporteerd. Maar in elk geval ook **per kwartaal**.

Met de **jaarlijkse** rapportage wordt ook min of meer ingestemd (3.6). Vermoedelijk zal bij deze rapportage het **accent** meer liggen op het **functioneren** van de **IA afdeling** als 'bedrijfsonderdeel/-activiteit' en minder op de concrete aanbevelingen en bevindingen op projectniveau.

Er is bijna niemand die wekelijks, dan wel per maand rapporteert.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Beperkt aantal materiële afwijkingen

Het **afwijkingspercentage** van de profielen van basis IA is met 68% **fors**. Van de negentien **grote verschillen** zijn er **zeven** als **materieel** te betitelen. **Drie** hiervan betreffen net als in de gewenste situatie de **jaarlijkse rapportage** en eveneens bij dezelfde profielen. Meer instemming voor jaarlijkse rapportage bij IA Small en IA non-profit en minder bij commissaris. Bij **IA fin instel** en verder bij **IA Small** zijn er **geen relevante** grote **verschillen**.

Commissaris minder pro kwartaalrapport

De **commissaris** heeft nog één relevant verschil met basis IA. Deze betreft een minder hoge instemming met de kwartaalrapportage.

IA non-profit heeft vijf grote **verschillen** met basis IA. Daarvan zijn er **vier materieel**. Voor per kwartaal en na afronding opdracht is er minder instemming. Voor (half) jaarlijks bestaat er juist meer instemming.

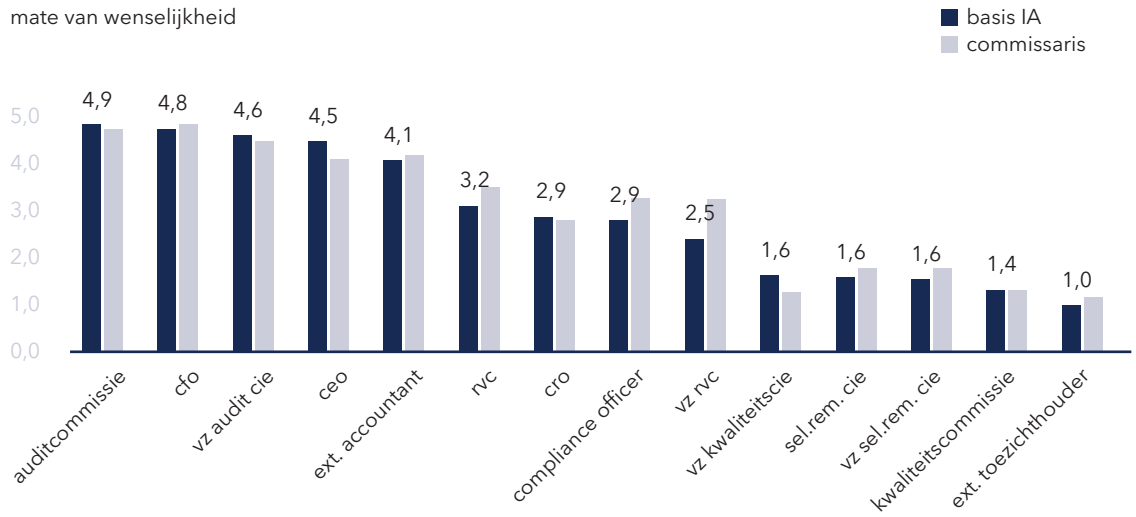
6.4.2 Periodieke ontvangers rapportage

Onderzoeksvraag

Aan de respondenten is gevraagd hun mening te geven over **wie** de rapportages van de Internal Audit **periodiek** ontvangt. Daarbij wordt onderscheiden wat de huidige stand van zaken is (huidig) en de stand van zaken zou moeten zijn in het licht van de nabije toekomst (over circa 3 jaar) (wenselijk). Gebruikt is een 5-puntsschaal met: 1 = volstrekt oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = mee eens en 5 = volstrekt mee eens.

Wenselijke situatie

Figuur 6.4.2 Gewenste situatie periodiek ontvangers IA rapportages: basis IA en commissaris (5-puntsschaal).



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA

Basis IA

Rapportage aan: (voorzitter) auditcommissie, cfo en ceo

Basis IA is er **volstrekt mee eens** dat de auditcommissie, de cfo, de voorzitter van de auditcommissie en de ceo periodiek de rapportages van de IA ontvangen.

Ook wordt **ingestemd** met het ontvangen van de rapportages door de externe accountant. Basis IA **neigt naar instemming** voor rapportage aan de rvc.

Rapportages aan de cro en de compliance officer behoren tot de **twijfelgevallen**.

(**Zeer**) **afwijzend** wordt geoordeeld over rapportage naar de andere, in het onderzoek opgenomen, nog niet genoemde personen en gremia.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Het afwijkingspercentage bij de profielen ten opzichte van basis IA is 46%. Van de zesentwintig grote verschillen zijn er tien materieel.

De **commissaris** wijkt vijf maal af van het basisprofiel. Daarvan is **drie keer materieel**. De commissaris stemt meer in met periodieke rapportage aan de **rvc** (+0.4), de **voorzitter** van de **rvc** (+0.9) en de **compliance officer** (+0.5).

IA fin instel: min voor cfo en plus voor cro en extern toezicht

De **IA fin instel** wijkt ook **drie** keer **materieel** af van basis IA en wel voor: **meer instemming** voor rapportage aan de **cro** en de **externe toezichthouder** en **minder instemming** voor rapportage aan **cfo**.

IA Small wijkt **één** keer **materieel** af van basis IA richting meer instemming. Deze IA **neigt naar instemming** rapportages ook periodiek naar de **compliance officer** te sturen.

De **IA non-profit** wijkt op liefst elf punten af van het basisprofiel, waarvan er drie relevant zijn. Een hogere mate van instemming gaat op voor rapportage naar de rvc (mee eens nu) en voor de voorzitter van de kwaliteitscommissie (komt nu in de twijfelzone). Minder instemming is er nu voor rapportage aan de externe accountant (wordt min of meer mee eens).

Resumé

Bovenaan: (voorzitter) auditcommissie, ceo en cfo

Er is een **redelijke** mate van **consensus** over de mate van instemming over het ontvangen van periodieke rapportages van de IA. De afzonderlijke profielen zijn het er (**volstrekt**) **mee eens** dat dit geldt voor:

- de (voorzitter) auditcommissie;
- de ceo; en
- de cfo.

Voor de **externe accountant** geldt dit niet bij IA Small en IA non-profit. En alleen bij de IA non-profit geldt dit ook de **rvc**. Bij de andere profielen varieert de instemming voor de rvc van 3.1 tot en met 3.6.

Voor overige partijen gemiddeld een afwijzing

De voorzitter van de rvc, de compliance officer en de cro scoren alle een 2.8 gemiddeld wat een licht afwijzende houding betekent.

Alle overig genoemde betrokkenen scoren de 2.0 gemiddeld wat een sterk afwijzende houding inhoudt.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 6.4.2 Veranderwensen: basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
rvc	V			V	V
voorzitter rvc					
auditcommissie				V	
voorzitter audit commissie				V	V
selectie- en remuneratiecommissie					
vz selectie- en remuneratiecommissie					
kwaliteitscommissie					
voorzitter kwaliteitscommissie					
compliance officer					
cfo					
cro					
ceo					
externe toezichthouder					
externe accountant					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; groen: de afwijking bedraagt meer dan + 10 procent, het moet/kan minder; V: verbeterwens.

Basis IA

Alleen verbeterwens voor rvc

Bij basis IA doen zich zeven veranderwensen voor waarvan alleen die bij de voltallige rvc een verbeterwens betreft. De resterende wensen zijn bespreekbaar geworden punten, zij het soms bij een zeer laag ambitieniveau.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Veranderpercentage 47%. Slechts zes verbeterwensen

Voor alle profielen gezamenlijk is het **veranderpercentage 46**%. **Van** het totaal aantal van **31 veranderwensen** zijn er **zes** een **verbeterwens**. **Drie** daarvan hebben betrekking op de **rvc** en wel bij basis IA, IA Small en IA non-profit. **Twee** gelden de **voorzitter** van de **auditcommissie**, bij IA Small en IA non-profit. De **laatste** verbeterwens is ook bij IA Smal en gaat op voor de **auditcommissie**.

Huidige situatie
Basis IA

Rapportages aan (voorzitter) auditcommissie, cfo, ceo en externe accountant

Bij basis IA gaan de rapportages van de IA op dit moment (in elk geval) periodiek naar de (voorzitter) auditcommissie, de cfo, de ceo en de externe accountant. De andere spelers komen hooguit in de twijfelzone van deels oneens/deels eens. Bij de meeste daarvan is er sprake van een sterk afwijzende standpunt.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Alle profielen rapporteren aan: auditcommissie, cfo en ceo

Er is sprake van een afwijkingspercentage van 41%. Van de negentien grote verschillen zijn er zeven materieel. Op **hoofdlijnen** is bij alle profielen **instemming** met verzenden van de **rapportages** naar:

- **auditcommissie**;
- **cfo**; en
- **ceo**.

Commissaris en **IA fin instel** delen met basis IA **ook** de **rapportage naar** de **voorzitter** van de **auditcommissie** en naar de **externe accountant**.

De **commissaris**, heeft **drie relevante verschillen**. Meer instemming gaat op voor rapportage naar rvc (neigt naar instemming) en naar voorzitter rvc en compliance officer (beide in twijfel zone).

De **IA fin instel** laat ook **drie** grote, **relevante verschillen** zien. Meer instemming voor rapportage aan cro (min of meer mee eens) en aan externe toezichthouder (neigt naar instemming) en minder instemming voor rapportage aan cfo (min of meer mee eens).

Bij **IA Small** zijn er **twee materiële verschillen**. Minder instemming voor rapportage aan voorzitter auditcommissie (min of meer mee eens) en meer instemming voor rapportage aan compliance officer (in twijfelzone).

Van de acht grote verschillen bij **IA non-profit** zijn er **drie materieel**. Deze betreffen meer instemming met rapportage aan de rvc (min of eer mee eens) en minder instemming bij rapportage aan voorzitter auditcommissie en aan externe accountant (beide min of meer mee eens).

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Rapportage IA allereerst naar rvb of rvc? En bij rvb dan ceo of cfo? En bij rvc auditcommissie of rvc?

Op het gebied van **corporate governance** zijn in de tijd gezien de **nodige ontwikkelingen** waar te nemen. Ook de wijze waarop de afzonderlijke spelers hun aandeel hebben geleverd en leveren is aan verandering onderhevig. Ten aanzien van de **IA** tekenen zich **eveneens** de nodige **ontwikkelingen** af. Bij **IA Small** treffen we enerzijds symptomen aan van een **startende IA afdeling** en anderzijds ook wensen wat er aan mogelijkheden ligt voor IA en bedrijf. Bij **IA fin instel** treffen we een IA aan met een sterk door een **externe toezichthouder** bepaalde rolinvulling en takenpakket. Overigens hebben we in het onderzoek ook de nodige verbeterwensen en bespreekbaar geworden punten aangetroffen, zowel ten aanzien van de taken van IA als ook ten aanzien van diverse andere IA gerelateerde zaken. Een discussie daarover met rvc, rvb, compliance en IA lijkt ons zeer waardevol. En misschien is het goed, daar waar opportuun, ook de externe toezichthouder in de discussie te betrekken.

Bij **basis IA** en bij **commissaris** is de **positie** van **cfo** (marginaal) **sterker dan** die van de **ceo**. Bij de andere drie profielen is de positie van de ceo (marginaal) wat sterker dan die van de cfo. Tijdens de interviews is dit accentverschil geregeld aan de orde geweest. Vooral daar, waar assurance en een klassiek takenpakket van IA actueel zijn, wordt de cfo vaak als eerst aangewezen lid van de rvb gezien. Daar waar het takenpakket van IA veel breder is en onder andere bijvoorbeeld de cultuurcomponenten bevat is de ceo meer de primus inter pares. Verder zien we dat de **auditcommissie** een **dominante positie** inneemt. En ook dat lijkt ons tot op zekere hoogte historisch bepaald. Het is wat dat betreft ook jammer dat de monitoring commissie corporate governance de internal auditor heeft opgehangen aan de auditcommissie. Want, als de auditcommissie een wat financieel administratief georiënteerde insteek heeft, dan wordt de 'brede' IA daar doodongelukkig. En het beeld dat wij in de interviews hebben gekregen is dat de auditcommissie bij menig bedrijf niet de brede, de financiële dimensie overschrijdende insteek heeft. Vandaar dat wij pleiten voor een **rapportage** van de **IA naar** de **rvc** en daarmee ook de voorzitter van de rvc. De rvc bepaalt dan welke rapportage naar welke commissie moet of in de voltallige rvc aan de orde moet komen. IA moet en kan 'chef sache' worden.

Hoe zit het dan met de **rapportage** naar de **rvb**? Moet ook. Maar als we met het mes op de keel een keuze zouden moeten maken, dan prefereren wij een directe lijn naar de rvc en dan een 'dotted' lijn naar de rvb en in het bijzonder de ceo. Maar gelijktijdig zou deze rapportage ook naar de collega's in de rvb moeten gaan. Zitten er haken en ogen

aan deze gedachte. Vast wel. Maar is het de moeite waard om hierover eens met enige regelmaat een funda-mentele discussie te voeren in relatie tot taak en werkwijze van de rvc? Wat ons betreft is de vraag stellen hem ook beantwoorden.

Kent niet-lid auditcommissie de rapporten van IA?

Op basis van de antwoorden van de benchmark 'commissaris' neigt deze, evenals IA non-profit, te menen dat de rvc ook de rapportages van IA ontvangt. De vraag is evenwel of deze rapportage op het bord van elk niet-lid van de auditcommissie komt. En de volgende vraag is dan of dit rvc-lid de rapportages ook leest. De onderliggende gedachte van menig commissaris lid auditcommissie is dat als de auditcommissie een rapportage ontvangt, dat het daarmee ook een rapportage voor de rvc is. Als deze rapportage echter niet wordt doorgegeven aan de niet-auditcommissie-leden, dan delen wij die mening niet. Diverse voorzitters van rvc's, maar niet allen, hebben tijdens de interviews aangegeven dat zij de rapportages van IA krijgen en lezen. Soms gebeurt dat, omdat zij gebruik maken van de standing invitation en de vergadering van de auditcommissie bijwonen. Over een verdere verspreiding van de rapportages van IA naar de afzonderlijke leden van de rvc hebben wij geen ander beeld gekregen dan klopt met de hier onderscheiden partij 'rvc'. Maar we zijn niet optimistisch.

7 Selectie, benoeming, beoordeling, ontslag van de Internal Auditor

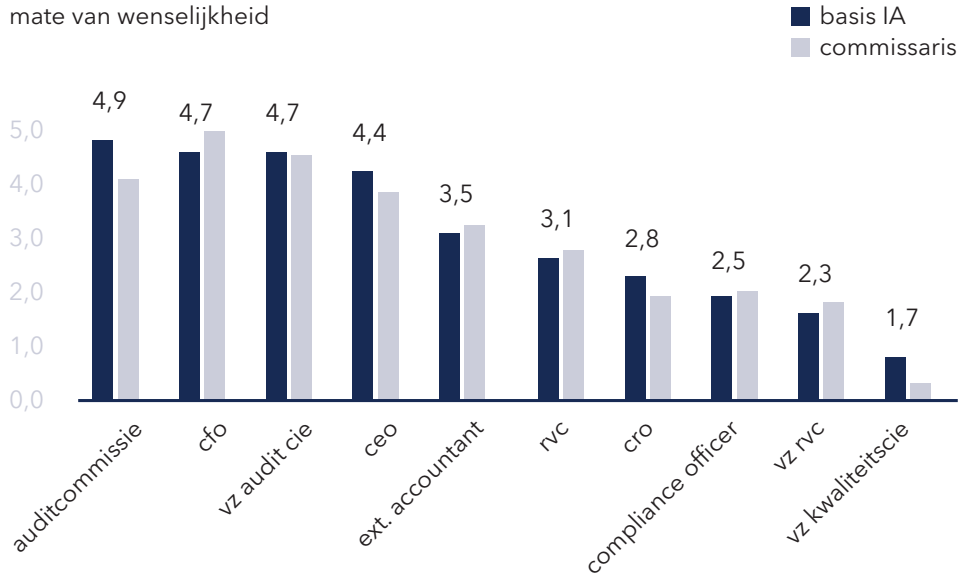
Onderzoeksvraag

Gevraagd is om aan te geven wie er betrokken zijn bij het **opstellen van de selectiecriteria** voor de internal auditor in de huidige situatie en wie wenselijk zou zijn. Zowel voor de huidige als de gewenste situatie is de 5-puntsschaal gehanteerd met 1 = zeer oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = eens en 5 = zeer eens.

7.1 Selectiecriteria voor de IA: betrokken bij opstellen en welke zijn genoemd

Betrokken bij opstellen selectiecriteria
Wenselijke situatie

Figuur 7.1.1 Gewenste situatie opstellen selectiecriteria: basis IA en commissaris (5-puntsschaal).



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA

Basis IA

Aandeel ceo, cfo en auditcommissie zeer wenselijk. Externe toezichthouder zeker niet

Basis IA is het **volstrekt eens** met de **betrokkenheid** van **ceo**, **cfo** en de **auditcommissie** bij het opstellen van de selectiecriteria voor de internal audit (score ≥4.5). In iets mindere mate geldt dit **ook** voor de **afdeling HR**.

Over de betrokkenheid van de **collega's** van **internal audit neigt** deze benchmark naar **instemming**.

De instemming voor een aandeel van cro en de (gehele) rvc zit in de twijfelzone.

Niet wenselijk is dat een executive searchbureau of een externe accountant zich gaat bemoeien met het opstellen van selectiecriteria. Dit geldt nog sterker voor een externe toezichthouder.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Afwijkingspercentage is fors. Twaalf relevante verschillen

Het **afwijkingspercentage** grote verschillen is **50** % en daarmee fors. Van de twintig grote verschillen zijn er **twaalf materieel**. Twee **gedeelde**, relevante **verschillen** zijn met een **hogere** mate van **instemming** de **betrokkenheid** van **IA** en met een **lagere** mate van **instemming** de **cfo**. Bij IA fin instel leidt dit voor de cfo zelfs tot een relatief erg lage mate van instemming (neigt naar instemming). Alleen **commissaris** doet bij beide niet mee. Bij dit profiel is er overigens **geen enkel** afzonderlijk **materieel verschil** van het basisprofiel.

Bij commissaris verschil relatieve positie voor ceo en cfo frappant

De **commissaris** heeft een duidelijke **voorkeur** voor een samenspel van **cfo** en de **auditcommissie** bij het opstellen van de selectiecriteria. Beide zijn zeer wenselijk. Wat betreft de relatieve positie van cfo en ceo neemt commissaris een afwijkende positie in vergeleken met de andere benchmarks. De rol van cfo wordt bij commissaris blijkbaar veel belangrijker gevonden dan die van de ceo. Bij de andere profielen is het tegengestelde het geval.

Bij IA fin instel ceo en auditcommissie leidend. cfo valt bijna weg

Bij **IA fin instel** zijn het juist de **ceo** en de **auditcommissie** die het **voortouw** moeten nemen, beide scoren 4.7. Ook met de **betrokkenheid** van **IA** en de **afdeling HR** wordt **ingestemd**. Daarbij is er voor de eerste een materieel hogere instemming dan bij basis IA en voor de tweede juist een materieel lagere instemming.

Van de afzonderlijke profielen heeft **IA fin instel** de **meeste relevante verschillen** (5) met basis IA. Naast de drie reeds genoemde en een (veel) **hogere instemming** voor de betrokkenheid van een **executive search bureau** (neigt naar instemming) en van de **externe toezichthouder** (bijna in de twijfelzone gekomen).

Bij IA Small en IA non-profit auditcommissie en ceo bovenaan met cfo als derde

Ook **IA Small** is het **volstrekt eens** met de **betrokkenheid** van de **ceo** en de **auditcommissie**. De **cfo** is met een materieel lagere instemming een **goede derde**.

Van de zes grote verschillen bij dit profiel zijn er **vier materieel**. Deze betreffen, naast de reeds genoemde, een veel **grotere instemming** met de betrokkenheid van de **rvc** (neigt naar instemming) en van de **IA afdeling** (min of meer mee eens) en een **lagere instemming** voor de betrokkenheid van de **HR afdeling** (min of meer mee eens).

IA non-profit is het eveneens **volstrekt eens** met de **inzet** van de **ceo** en de **auditcommissie** bij het opstellen van de selectiecriteria voor IA. Ook hier is de **cfo** is met een materieel lagere instemming een **goede derde**, samen met de **HR-afdeling**.

Van de zes grote **verschillen** bij deze benchmark zijn er **drie materieel**. Nog niet is genoemd de **betrokkenheid** van de **rvc** met een fors hogere mate van instemming (min of meer mee eens). De betrokkenheid van **IA** is hiermee vergelijkbaar.

Per betrokkene

De **auditcommissie** is de enige partij waarvan alle profielen aangeven dat ze het volstrekt eens zijn met de betrokkenheid ervan. Op de commissaris na geldt dit ook voor de **ceo**.

De **cfo** scoort gemiddeld ook wenselijk maar de onderlinge verschillen zijn wel groot. Ook de afdeling **HR** scoort gemiddeld wenselijk met minder uiteenlopende scores. De **Internal Audit** zit met een 3.8 gemiddeld daar ook nog in de buurt. Twee profielen zijn het min of meer eens met de betrokkenheid van de **rvc**.

De instemming voor de **betrokkenheid** van de **externe partijen** (externe accountant, executive search bureau en toezichthouder) wijst grosso modo op een **afwijzing**.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 7.1 Veranderwensen: basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
rvc					V
auditcommissie				V	
internal audit					
cfo					
cro		V			
ceo				V	
externe accountant					
afdeling hr					
een externe toezichthouder					
executive search bureau					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; V: verbeterwens.

Basis IA

Geen verbeterwens

Bij basis IA zijn alle **vier** grote veranderwensen een **bespreekbaar geworden punt**.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Veranderpercentage 36%

Voor alle profielen gezamenlijk is het **veranderpercentage 36**%. Van de 18 veranderwensen zijn er **vier** een **verbeterwens**. De overige zijn bespreekbaar geworden punten. Voor de **externe accountant** is dat bij **elk profiel**. Voor de **cro** ook, **behalve** bij **commissaris** waar het een verbeterwens is.

De **commissaris** heeft twee veranderwensen waarvan die voor de **cro** een **verbeterwens** is.

De **IA fin instel** heeft vier veranderwensen en **geen verbeterwens**.

Bij **IA Small** is er sprake van vier veranderwensen. Deze IA heeft **verbeterwensen** voor **betrokkenheid** van de **auditcommissie** en van de **ceo**.

De **IA non-profit** heeft eveneens vier veranderwensen. De enige **verbeterwens**, **betrokkenheid** van de voltallige **rvc**, is tegelijkertijd ook een **urgente**.

Huidige situatie
Basis IA

ceo, cfo, afdeling HR, auditcommissie en IA

In de huidige situatie is basis IA het volstrekt eens met de betrokkenheid van ceo en cfo bij het **opstellen** van de **selectiecriteria** voor de IA. Ook is dit profiel het wat dat betreft eens met de inzet van de auditcommissie en de afdeling **HR**. Dit geldt min of meer ook voor **internal audit**.

Voor alle andere genoemde betrokkenen is op dit moment geen rol weggelegd.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Stevig afwijkingspercentage

Het **afwijkingspercentage** van basis IA bij het betrokken zijn bij het bepalen van de selectiecriteria voor de IA is met **40** % stevig. Van de 16 grote **verschillen** zijn er **acht materieel**.

ceo minder bij commissaris

Van de twee grote verschillen bij **commissaris** is alleen die voor de **geringere instemming** met de betrokkenheid van de **ceo** materieel (min of meer mee eens). Voor commissaris is de dominante rol weggelegd voor cfo en auditcommissie.

cfo fors minder bij IA fin instel

Bij **IA fin instel** zijn er vijf grote verschillen. Daarvan zijn er **drie materieel**. Dit zijn: een **hogere** mate van **instemming** met de betrokkenheid van een **executive search** bureau (neigt naar instemming) en een **lagere** mate van **instemming** voor de betrokkenheid van de **cfo** (neigt naar instemming) en de **afdeling HR** (min of meer mee eens).

IA Small heeft **drie materiële** verschillen met basis IA. Dit betreft een **hogere** mate van **instemming** met de betrokkenheid van de **rvc** (net nog in de twijfelzone) en een **lagere** mate van **instemming** voor de betrokkenheid van de **auditcommissie** en voor de afdeling **HR** (beide min of meer mee eens).

Bij **IA non-profit** is er van de vier grote verschillen **één materieel**. Dit betreft ook hier een grotere mate van instemming met de betrokkenheid van de rvc (in de twijfelzone gekomen).

Genoemde selectiecriteria voor de Internal Auditor

Open onderzoeksvraag

Gevraagd is aan de respondenten wat volgens hen de twee belangrijkste selectiecriteria zijn voor het selecteren van een internal auditor.

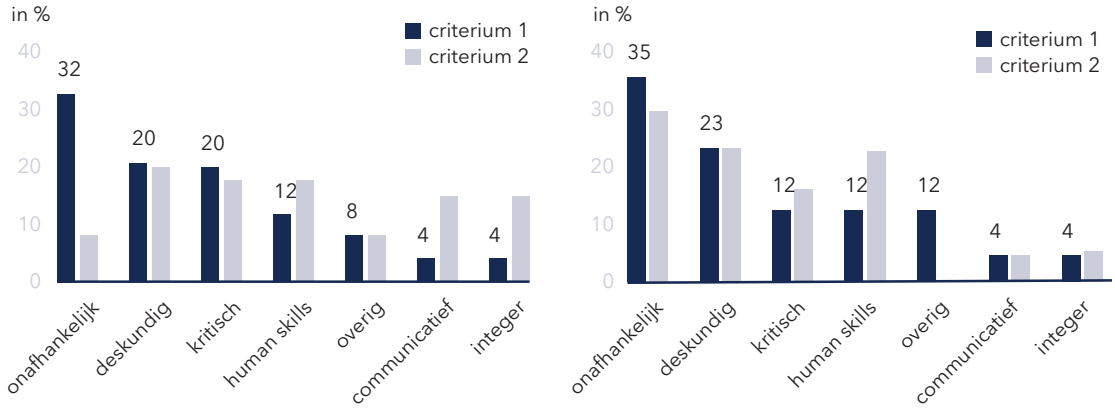
Categorieën voor rubricering.

Bij de indeling van de 65 opmerkingen van internal auditors en de 82 van de commissarissen zijn zeven categorieën onderscheiden, namelijk:

65 opmerkingen door IA, 82 door commissarissen

- **kritisch**;
- **onafhankelijk**;
- **communicatief**;
- **integer**;
- **deskundig**;
- **human skills**; en
- **overig**.

Figuur 7.1.2 Aantal opmerkingen per categorie twee belangrijkste selectiecriteria IA (als % van totaal)



Links de belangrijkste selectiecriteria voor de IA volgens de IA. Rechts de belangrijkste selectiecriteria voor de IA volgens de commissaris.

Kritisch en onafhankelijk twee belangrijkste selectiecriteria

De twee belangrijkste criteria volgens de **internal auditor** zijn **kritisch** en **onafhankelijk** zijn.

Communicatieve vaardigheden zijn ook belangrijk met 20% die onder deze categorie vallen bij het eerste selectiecriterium en 18% bij het tweede. Daarna is een aparte categorie gemaakt die we '**human skills**' hebben genoemd en waaronder ook wat attitude achtige eigenschapen vallen. Daaronder zijn onder andere 'analytisch vermogen', 'persoonlijke skills', 'nieuwsgierigheid', 'intrinsieke wil tot verbetering' geschaard.

Integriteit en **deskundigheid** zijn voornamelijk als tweede selectiecriterium vaker genoemd.

Onafhankelijkheid op één

Door de **commissarissen** is de **onafhankelijkheid** het vaakst genoemd. Deskundigheid wordt veel vaker genoemd en de communicatieve vaardigheden juist weer veel minder dan bij de internal auditors.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Waarom hecht commissaris zo aan samenspel van cfo en auditcommissie bij bepalen selectiecriteria IA?

Het is zeer frappant dat **commissaris** de betrokkenheid van de cfo bij het opstellen van de selectiecriteria van IA veel wenselijker acht dan die van de ceo. In combinatie met de eveneens hoge betrokkenheid van de auditcommissie bekruipt ons hier weer het gevoel van een wat enge interpretatie van de mogelijke toegevoegde waarde van IA voor de betrokken organisatie. Het lijkt dat het assurance-denken weer de boventoon voert. Misschien is het goed dat deze benchmark terdege kennis neemt van de opvattingen bij de andere profielen.

Heeft IA fin instel twijfel over kwaliteit eigen organisatie om selectiecriteria op te stellen voor IA?

Ook zeer opvallend zijn de opvattingen van **IA fin instel** bij de betrokkenheid van verschillende spelers bij het opstellen van de selectiecriteria van IA. Vergeleken met basis IA heeft deze aanmerkelijk minder instemming voor de betrokkenheid van cfo (zeer fors minder), afdeling HR en voor ceo (in geringe mate). Met de betrokkenheid van de auditcommissie is IA fin instel het volstrekt eens. De inbreng van IA mag op meer instemming rekenen, evenals die van het executive searchbureau. En over een betrokkenheid van de externe toezichthouder wordt, net als bij IA non-profit, minder afwijzend gedacht dan bij de andere profielen. Concluderend lijkt het of IA fin instel wat twijfels heeft over de kwaliteiten van zowel rvc (buiten de auditcommissie) als over rvb en ondersteunende HR discipline van de eigen organisatie. Of speelt het onafhankelijkheidsstreven van IA hier een rol?

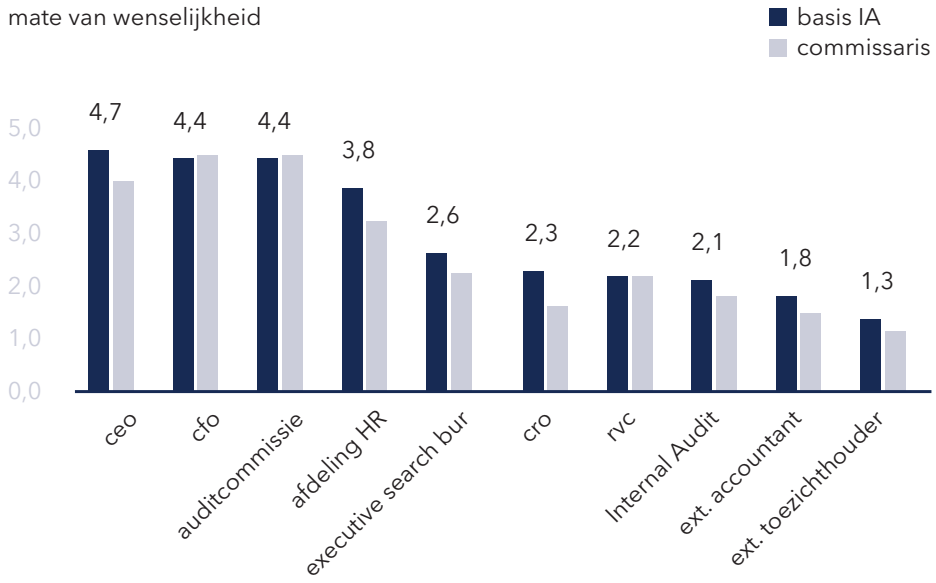
Heeft opsplitsing van cfo functie in 'nieuwe' cfo en cro bij IA fin instel geleid tot de lagere waardering van de cfo vergeleken met de andere benchmarks?

In klassieke zin was/is risk management een onderdeel van de cfo-functie. Bij de meeste Nederlandse financiële instellingen is de functie gesplitst in een 'nieuwe' cfo functie en een cro-functie. Dit is vermoedelijk gedeeltelijk een verklaring voor de relatief lagere positie die de cfo op de verschillende onderdelen bij IA fin instel krijgt. Wel is daarnaast de positie van de cro toch weer lager dan die van de cfo. Met andere woorden in de hiërarchische verhoudingen bevindt de cfo zich dan wat hoger in de 'pikorde' dan de cro. Maar als een keuze gemaakt moet worden is dan voor de IA fin instel de cro niet eerder de aangewezen partner dan de cfo? Of is de cro functie bij de meeste financiële instelling eng gedefinieerd? Wordt er bij risico alleen naar financiële en compliance risico's gekeken? Of heeft de cfo dan net meer een bredere aandachtsveld in zijn portefeuille veld, waardoor dit beter aansluit bij een IA?

7.2 Selectie van de internal auditor

Wenselijke situatie

Figuur 7.2 Gewenste situatie betrokkenen selectie IA: basis IA en commissaris (5-puntsschaal)



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA

Basis IA

ceo, cfo en auditcommissie erbij

Er wordt mee ingestemd dat de **ceo**, **cfo** en de **auditcommissie betrokken** zijn **bij** de uiteindelijke **selectie** van de internal auditor. Voor de ceo is basis IA daar zelfs volstrekt mee eens. Min of meer wordt ook ingestemd met de betrokkenheid van de **afdeling HR**.

Voor alle andere betrokkenen bestaat geen instemming met de stelling.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Fors afwijkingspercentage

Het **afwijkingspercentage** van basis IA is met **50** % aan de **forse** kant. Van de 20 grote verschillen zijn er **tien materieel**.

Bij commissaris cfo en auditcommissie leidend

De **commissaris** heeft bij de vijf grote verschillen slechts **één materieel** verschil. Dit betreft een **geringere betrokkenheid** bij de selectie van de afdeling **HR** (neigt naar instemming). Bij dit profiel zijn de cfo en de auditcommissie in de lead en blijft de ceo daar wat bij achter.

Minder grote rol voor cfo bij FIN

De **IA fin instel** heeft **twee** grote verschillen die alle **materieel** zijn. Meest opvallende is hier dat de **rol** van de **cfo** bij de **selectie** flink **naar beneden** wordt bijgesteld (twijfelzone). Voor het **executive search** bureau is met een tegengesteld verschil het resultaat dat de betrokkenheid daarvan in positieve zin ook in de twijfelzone komt.

IA Small ook HR erbij

IA Small wijkt viermaal positief af van het basisprofiel, waarvan **drie** keer **materieel**. Er wordt bij deze IA minder afwijzend geoordeeld over de betrokkenheid van **internal audit** en een **executive search** bureau (beide komen in de twijfelzone). Met de betrokkenheid van de afdeling **HR** is IA Small het **eens**.

IA non-profit o.a. meer oog voor IA en minder voor HR

IA non-profit wijkt het vaakst af van het basisprofiel. Van de acht grote verschillen zijn er **vier relevant**. Deze betreffen: een **hogere** mate van **instemming** met de betrokkenheid bij de selectie van **rvc** (twijfelzone) en van **internal audit** (neigt naar instemming) en een **lagere** mate van **instemming** met de betrokkenheid van de **auditcommissie** (min of meer mee eens) en met de afdeling **HR** (neigt naar instemming).

Per betrokkene

Kijkend over de verschillende profielen heen bestaat er een duidelijke wens dat de ceo zijn/haar stem gebruikt bij de selectie van de internal auditor. Op de tweede plaats qua wenselijkheid staat de auditcommissie. Ook wenselijk maar weer een treetje lager staat de cfo. Iedereen is het er over eens dat het niet wenselijk is dat externe toezichthouder een stem heeft in de selectie van de internal auditor.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 7.2 Veranderwensen: basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
rvc					
Auditcommissie	V	V		V	V
Internal Audit					V
cfo					
cro					
ceo	V	V		V	V
Externe accountant					
Afdeling HR					
Een externe toezichthouder					
Executive search bureau					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; groen: de afwijking bedraagt meer dan + 10 procent, het moet/kan minder; V: verbeterwens.

Basis IA

Grotere rol ceo en auditcommissie wenselijk

Bij het **basis IA** doen zich vijf grote veranderwensen voor waarvan er **twee** een **verbeterwens** zijn. Het basisprofiel zou graag een grotere rol zien voor de ceo en de auditcommissie bij de (definitieve) selectie van de internal auditor.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Gedeelde verbeterwens: meer oog voor ceo en auditcommissie

Voor alle profielen gezamenlijk is het **veranderpercentage 52**%. Van de 26 veranderwensen zijn er **negen** een **verbeterwens**. IA fin instel heeft geen verbeterwens. Bij de overige profielen gedeelde verbeterwensen betreffen de mate van instemming met de betrokkenheid van de ceo en van de auditcommissie. Voor **basis IA**, **commissaris** en **IA Small** zijn dit tevens de **enige verbeterwensen**.

De **commissaris** heeft vijf veranderwensen waarvan de twee reeds genoemde verbeterwensen.

Eén van de twee veranderwensen van **IA fin instel** is weliswaar ook niet materieel, maar geeft wel een signaal af namelijk een **sterkere afwijzing** van de **betrokkenheid** van de **externe toezichthouder** bij de selectie van IA.

IA non-profit: verbetering betrokkenheid auditcommissie urgent en ceo minder dominant

Bij **IA Small** is er sprake van zes veranderwensen.

De **IA non-profit** heeft bij **drie** van de acht genoemde veranderwensen een **verbeterwens**. Naast de reeds genoemde twee betreft dit een **grotere** mate van **instemming** met de betrokkenheid van **internal audit** (neigt naar instemming). Overigens neemt deze benchmark bij de twee genoemde verbeterwensen een wat van de andere profielen afwijkende positie in. Zo is de **verbeterwens** voor de betrokkenheid van de **auditcommissie urgent**. En de verbeterwens voor de **ceo** indiceert een wat **minder dominante positie** van deze persoon in het selectieproces dan nu blijkbaar gebruikelijk.

Huidige situatie
Basis IA

cfo, ceo, afdeling HR en auditcommissie

In de huidige situatie worden de **cfo** (zeker), de **ceo** en de afdeling **HR betrokken** bij het **selecteren** van de IA. Dit geldt min of meer ook voor de **auditcommissie**.

Voor alle andere genoemde betrokkenen is op dit moment geen rol weggelegd.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Afwijkingspercentage hoog. Relevante verschillen onder andere bij HR en CEO

Het **afwijkingspercentage** van basis IA is met **65** % aan de **erg hoge** kant. Van de 26 grote **verschillen** zijn er **twaalf materieel**. Bij **twee** partijen zijn er telkens **drie profielen** (commissaris, IA fin instel en IA non-profit) die een groot **materieel verschil** met basis IA laten zien. De eerste betreft de **betrokkenheid** van de **afdeling HR** met telkens een substantieel **lagere** mate van **instemming** met een score rond het grensvlak van neigt naar instemming tot min of meer mee eens. De tweede gaat over de betrokkenheid van de ceo. Van de drie profielen geeft alleen commissaris een veel lagere mate van instemming aan.

IA fin instel heeft de meeste relevante verschillen

Van de vijf grote verschillen bij **commissaris** zijn alleen de twee eerder genoemde materieel.

Bij **IA fin instel** zijn er acht grote verschillen. Daarvan zijn er **zes materieel**. Naast de reeds genoemde verschillen zijn de volgende ook materieel: een **hogere** mate van **instemming** met de betrokkenheid van de **auditcommissie** (mee eens) en van een **executive search** bureau (neigt naar instemming) en een **lagere** mate van **instemming** voor de betrokkenheid van de **cfo** (neigt naar instemming). Als laatste wijzen we nog op het grote verschil ten aanzien van de betrokkenheid van de cro. Deze komt bij dit profiel in de twijfelzone en bij de andere profielen in de laagste categorie van volledige afwijzing.

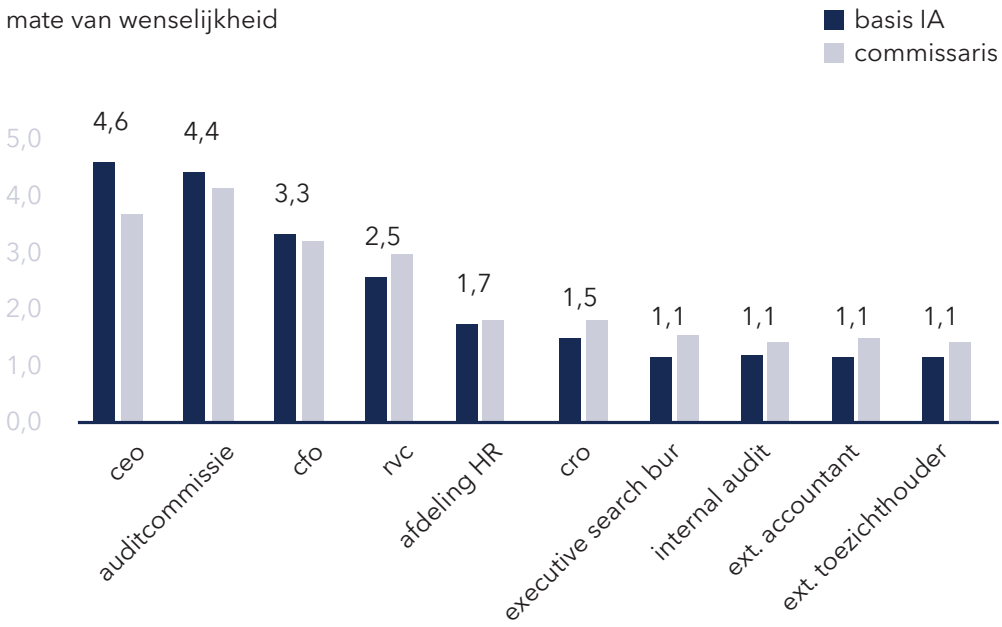
IA Small heeft **geen materiële verschillen** met basis IA.

Bij **IA non-profit** zijn er van de acht grote verschillen **vier materieel**. Naast de twee reeds genoemde gaat het om: een veel **lagere instemming** voor de betrokkenheid van de **auditcommissie** (afwijzend) en een veel **hogere** mate van **instemming** voor de betrokkenheid van **internal audit** (twijfelgeval).

7.3 Benoeming van de internal auditor

Wenselijke situatie

Figuur 7.3 Gewenste situatie betrokkenen bij benoeming IA: basis IA en commissaris (5-puntsschaal)



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA

Basis IA

Benoeming door: ceo en auditcommissie

Basis IA is het **volstrekt eens** met de **benoeming door** de **ceo**. De **auditcommissie** komt qua instemming een fractie lager uit.

De instemming met de betrokkenheid van de **cfo** komt niet verder dan 'neigt naar instemming'.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Zes verschillen materieel

Het **afwijkingspercentage** van basis IA is met **35** % relatief **bescheiden**. Van de 14 grote **verschillen** zijn er **zes materieel**. Bij IA Small is er geen materieel verschil.

Bij commissaris en IA fin instel auditcommissie op één

Bij de **commissaris** is er van de zes grote verschillen, maar **één materieel**. Deze benchmark stemt aanzienlijk **minder** in met de **betrokkenheid** van de **ceo** in het benoemingsproces (min of meer mee eens). De ceo komt bij dit profiel op de tweede plaats achter de auditcommissie.

De **IA fin instel** heeft vier grote verschillen, waarvan **drie relevant**. Deze IA heeft **minder instemming** met de betrokkenheid van **cfo** (afwijzend) en van **ceo** (min of meer mee eens). Meer instemming geldt de betrokkenheid van de rvc. Deze komt nu in de twijfelzone.

De **IA non-profit** wijkt drie keer af van het basisprofiel maar ook dit is twee keer materieel. Meer instemming is er voor de betrokkenheid van de rvc bij het benoemingsproces en minder instemming voor de cfo (beide komen daarmee in de twijfelzone).

Per betrokkene

Benoeming IA: ceo en auditcommissie

Er is sprake van een redelijke consensus over wie de benoeming van de IA moeten doen. Dat zijn de auditcommissie en de ceo.

De voltallige rvc en de cfo scoren gemiddeld rond de 3.0 (twijfelzone) en daarover bestaat enige twijfel, geen unanieme instemming maar ook geen totale afwijzing.

Over alle andere genoemden is ook een duidelijke consensus, dat is zeer onwenselijk.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 7.3 Veranderwensen: basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
rvc					
auditcommissie	V			V	V
Internal Audit					
cfo					
cro					
ceo				V	
Externe accountant					
Afdeling HR					
Een externe toezichthouder					
Executive search bureau					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; groen: de afwijking bedraagt meer dan + 10 procent, het moet/kan minder; V: verbeterwens.

Basis IA

Grotere rol auditcommissie wenselijk bij basis IA

Bij **basis IA** doen zich vier grote veranderwensen voor waarvan er **één** een **verbeterwens** is. Basis IA is **stelliger** geworden **over** het betrekken van de **auditcommissie** bij de (definitieve) benoeming van de internal auditor.

De overige veranderwensen zijn een bespreekbaar geworden punt. De geringe instemming voor een betrokkenheid van de afdeling HR is overigens nog verder teruggelopen.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Veranderpercentage 34%. Drie verbeterwensen bij auditcommissie

Voor alle profielen gezamenlijk is het **veranderpercentage** met **34**% aan de **bescheiden** kant. Van het totaal aantal veranderwensen van 17 zijn er **vier** een **verbeterwens**. Bij commissaris en IA fin instel zijn er **geen verbeterwensen**.

Drie verbeterwensen betreffen de betrokkenheid van de **auditcommissie**. Naast basis IA geldt dit ook voor **IA Small** en **IA non-profit**. Bij het laatste profiel is de verbeterwens zelfs **urgent**.

Bij **IA Small** is er **nog** een **verbeterwens**. Dit betreft een **hogere instemming** voor de **betrokkenheid** van de **ceo** bij het benoemingsproces.

Huidige situatie
Basis IA

IA benoemd door ceo bij basis IA

Bij basis IA is de **ceo beslist** betrokken **bij** de **benoeming** van de internal auditor. Qua instemming, **op** enige **afstand**, volgt ook de betrokkenheid daarbij van de **auditcommissie** en de **cfo**.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Afwijkingspercentage 35 %

De opvattingen van basis IA worden op dit onderdeel (benoeming IA) vaak gedeeld door de andere profielen. Er is sprake van een **afwijkingspercentage** van **35**%. Van de 14 groter verschillen zijn er **5 materieel**. **IA Small** heeft geen relevante grote verschillen.

De **commissaris** heeft een **materieel lagere instemming** voor de **betrokkenheid** van de **ceo** (min of meer mee eens). Voor de commissaris is er nergens duidelijke instemming met één van de genoemde spelers. Het lijkt alsof de commissaris misschien niet helemaal voor ogen heeft hoe dat proces van benoeming van een IA nu gaat?

Bij IA fin instel auditcommissie op één

Vijf maal wijkt **IA fin instel** af van basis IA. **Drie** daarvan zijn **relevant**, namelijk **meer instemming** voor betrokkenheid van **rvc** (in twijfelzone) en juist minder **instemming** voor betrokkenheid **cfo** (afwijzend) en voor **ceo** (min of meer mee eens). De huidige situatie bij IA fin instel is vrij duidelijk, de auditcommissie is in charge (4.1), op enige afstand gevolgd door de ceo (3.7).

ceo bij IA non-profit eerste viool

IA non-profit wijkt viermaal af van basis IA, waarvan **één** keer **materieel**. Er is **minder instemming** voor de betrokkenheid van de **auditcommissie** (neigt naar instemming). De ceo is hier de dominante speler.

Per betrokkene

Auditcommissie en ceo benoemen

Met wat kleine, onderlinge nuances is het beeld duidelijk. In de huidige situatie zijn het de **auditcommissie** en de **ceo** die de **benoeming** doen van de **internal auditor**.

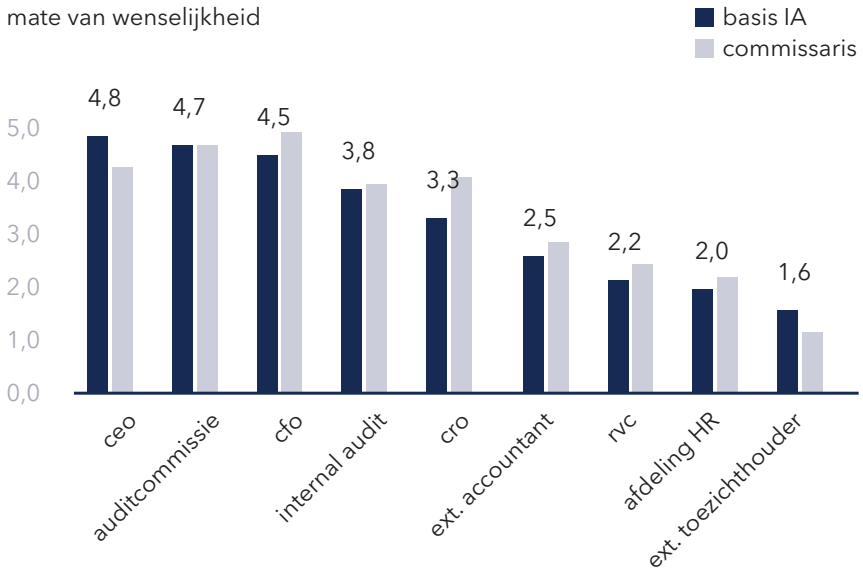
Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Waarom cfo bij profiel commissaris nauwelijks betrokken bij benoeming IA?

Bij de benchmark 'commissaris' is er volgens ons sprake van een enigszins klassiek oriëntatie op de rol van IA. Assurance en gericht op financiële kolom zijn toch wel de hoofdaccenten. In die situatie past het dat de cfo, die in operationele zin met deze onderwerpen te maken heeft, geen (belangrijke) rol speelt bij de benoeming van ook zijn/haar interne 'controleur'.

7.4 Beoordeling van het functioneren van de internal auditor

Wenselijke situatie

Figuur 7.4 Gewenste situatie beoordeling functioneren IA: basis IA en commissaris (5-puntsschaal)



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA

Beoordeling IA door ceo, auditcie en cfo

Basis IA

Het is **zeer wenselijk** dat zowel **ceo**, de **auditcommissie** als de **cfo** betrokken zijn **bij** de **beoordeling** van het functioneren van de **IA**.

Feedback/self assessment van de IA wordt ook op prijs gesteld. Voor de betrokkenheid van de **cro** bij de beoordeling neigt basis IA naar instemming.

Niet wenselijk tot zeer onwenselijk is dat de externe accountant, de voltallige rvc, de afdeling HR en de externe toezichthouder een rol hebben bij het beoordelen van de internal auditor.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Veel verschillen. Voor cro gedeeld bij alle profielen

Het **percentage afwijkingen** van basis IA is **58** % en dat is **fors**. Van de 21 grote verschillen zijn er **acht materieel**. Bij **alle benchmarks** is er een materieel **verschil** met basis IA **voor cro**. Bij IA fin instel (afwijzing) en bij IA Small (neigt naar afwijzing) is er sprake van een lagere instemming met de betrokkenheid maar bij commissaris (mee eens) en IA non-profit (min of meer mee eens) juist een hogere instemming voor de betrokkenheid van cro.

IA fin instel: minder oog voor IA en cfo

De **commissaris** wijkt vijf maal af van basis IA. Daarvan is er één materieel en reeds genoemd.

De **IA fin instel** wijkt ook vijf maal af van basis IA. Daarvan is **drie** keer relevant. Nog niet genoemd zijn: **minder instemming** voor **IA** (neigt naar instemming) en voor de **cfo** (twijfelzone). Self-assessment is blijkbaar nog niet gebruikelijk?

IA Small: ook self-assessment IA

Bij **IA Small** zijn er zes grote verschillen, waarvan **twee materieel**. Nog niet genoemd is de **hogere instemming** voor de **self-assessment** van **IA** (mee eens).

IA non-profit pro: rvc

De **IA non-profit** wijkt vijf keer af van het basisprofiel en bij twee daarvan is dit materieel. Naast het reeds genoemde verschil bij cro heeft deze IA een **hogere instemming** voor de **rvc** als partij die in het beoordelingsproces mee moet doen (neigt naar instemming).

Per betrokkene

Er is sprake van consensus over de betrokkenheid van de **auditcommissie** en de **ceo**. De profielen zijn het hiermee **volstrekt eens**.

Een rol voor de **cfo** staat alleen bij IA fin instel ter discussie, een rol voor de **cro** is alleen voor commis-saris en IA non-profit (min of meer) wenselijk, met de **self-assessment** stemmen de profielen (min of meer) mee in. Alleen IA fin instel komt bij de self-assessment niet verder dan 'neigt naar instemming'. Ook over de personen die geen rol zouden moeten spelen is sprake van een redelijke consensus, de externe toezichthouder, de externe accountant en de afdeling HR moeten niet betrokken zijn.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 7.4 Veranderwensen: basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
rvc					V
Auditcommissie				V	V
Internal Audit					
cfo					
cro	V	V			V
ceo					
Externe accountant					
Afdeling HR					
Een externe toezichthouder					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; groen: de afwijking bedraagt meer dan + 10 procent, het moet/kan minder; V: verbeterwens.

Basis IA

Voor cro: verbeterwens

Bij basis IA doen zich **drie grote veranderwensen** voor waarvan alleen die bij de cro een verbeterwens is. de andere veranderwensen zijn bespreekbaar geworden punten.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Urgente verbeterwens voor cro bij drie profielen

Voor alle profielen gezamenlijk is het **veranderpercentage 47**%. Van de 21 veranderwensen zijn er **zeven** een **verbeterwens**. **Drie** daarvan betreffen een **hogere** mate van **instemming** voor de betrokkenheid van de **cro**. Ook zijn dit drie urgente wensen en wel bij: **basis IA**, **commissaris** en **IA non-profit**.

Bij self-assessment IA verbetering nodig

De **commissaris** heeft eveneens drie veranderwensen, waarvan **twee verbeterwensen**. De nog niet genoemde **verbeterwens** betreft de self-assessment van de IA.

De **IA fin instel** heeft wel vier veranderwensen, maar **geen** enkele **verbeterwens**.

Bij **IA Small** is er sprake van vier veranderwensen en daarvan is **één** een **verbeterwens** en wel een **hogere** instemming voor de betrokkenheid van de **auditcommissie** bij de beoordeling.

De **IA non-profit** heeft met zes de meeste veranderwensen en met **drie** ook de meeste **verbeterwensen**. **Urgente** verbeterwensen zijn die ten aanzien van de betrokkenheid van **rvc** en **cro**. De derde verbeterwens voor de betrokkenheid van de **auditcommissie is niet urgent**.

Huidige situatie
Basis IA

IA beoordeelt door ceo, cfo en auditcommissie

Basis IA is het eens met de betrokkenheid bij de beoordeling van de IA voor: de ceo, de cfo en de auditcommissie.

Verder is basis IA het min of meer eens met het toepassen van een self-assesment door de IA in het beoordelingsproces.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Redelijke consensus met basis IA

De opvattingen van basis IA worden op dit onderdeel (beoordeling IA) in redelijke mate gedeeld door de andere profielen. Er is sprake van een **afwijkingspercentage** van **39%**. Van de 14 verschillen zijn er **zeven materieel**.

Commissaris meer voor cro en minder voor IA

Bij de **commissaris** zijn van de zes grote verschillen er **twee relevant** en wel een **hogere** mate van **instemming** voor de betrokkenheid van **cro** en **lagere** instemming voor de betrokkenheid van **IA** via de self-assessment (per saldo beide in de klasse 'neigt naar instemming').

IA fin instel lager bij: cfo en IA

Slechts drie maal wijkt **IA fin instel** af van basis IA. Daarvan zijn alleen relevant de **lagere** instemming voor de betrokkenheid van cfo (twijfelzone) en IA (neigt naar instemming).

IA Small: eens met self-assessment IA

IA Small wijkt slechts eenmaal materieel af van basis IA. Dit profiel is het eens met de self-assessment van IA.

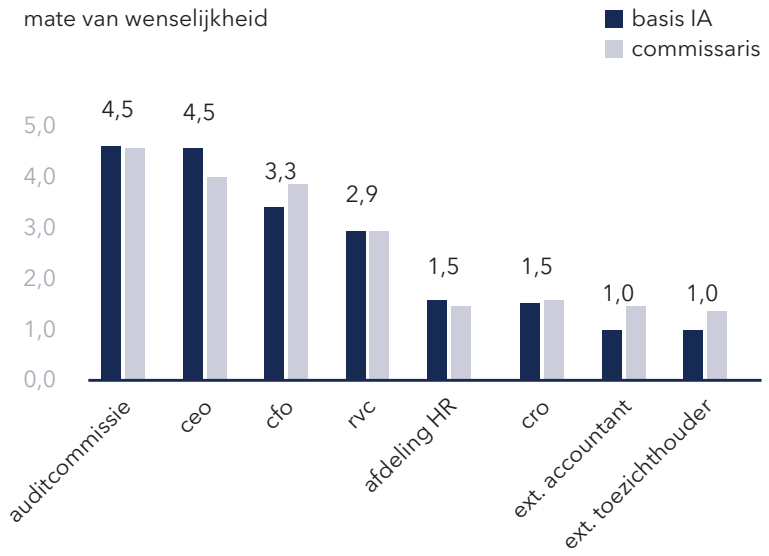
IA non-profit wijkt driemaal af van basis IA. Twee verschillen zijn relevant en betreffen minder instemming met de betrokkenheid van auditcommissie en cfo (beide in de klasse 'min of meer mee eens').

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Waarom is IA fin instel zo terughoudend voor het meewerken aan de beoordeling IA via self-assessment?

Van de afzonderlijke profielen is IA fin instel zowel in de huidige als in de wenselijke situatie de benchmark met de minste instemming voor de betrokkenheid van IA bij de beoordeling van IA. De instemming blijft binnen de klasse van 'neigt naar instemming'. Het lijkt er op dat deze auditor wat moeite heeft met beoordelingsprocessen van het functioneren van personen. Bij het onderdeel 'waarover doet de internal auditor uitspraken' bleek ook al een grote terughoudendheid om uitspraken te doen over het functioneren van rvc, rvb en senior management. Het is bekend dat de zogenaamde 360 graden benadering nog niet overal wordt toegepast. Blijkbaar strekt dit zich ook uit tot de beoordeling van de IA en daarmee ook tot het self-assessment. Maar op zich is dit geen reden tot de geconstateerde terughoudendheid. Zou het niet juist van professionaliteit getuigen als de IA erop staat om in zijn eigen beoordeling ook de self-assessment te verlangen als onderdeel van de procedure?

7.5 Ontslag van de internal auditor

Wenselijke situatie
Figuur 7.5 Gewenste situatie ontslag internal auditor: basis IA en commissaris (5-puntsschaal)



Legenda: de getallen in de grafiek betreffen de scores voor basis IA

Basis IA

Ontslag IA voorbehouden aan auditcommissie en ceo

De figuur hierboven laat weinig aan de verbeelding over. **Basis IA** is het er **volstrekt mee eens** dat ontslag van de IA een zaak is van de **auditcommissie** en de **ceo**.

Blijkbaar is er ook een geringe instemming/twijfel om op een of andere manier ook wat ruimte open te laten voor cfo en rvc.

Acht relevante verschillen met vier voor cfo

Andere benchmarks vergeleken met basis IA
Het **percentage grote verschillen** bedraagt **50** %. Van de 16 grote verschillen zijn er **acht materieel**. Gedeeld door **alle profielen** is die voor de **instemming** van de betrokkenheid van de **cfo**. Een **hogere** mate van instemming is er bij **commissaris** (min of meer mee eens) en een **lagere** instemming bij de **andere drie** profielen waarbij IA Small op 'neigt naar instemming' uitkomt en de andere twee op 'afwijzing'.

De **commissaris** laat daarnaast **nog** een **materieel verschil** zien voor minder instemming voor de betrokkenheid van de **ceo** (min of meer mee eens).

De **IA fin instel** wijkt drie maal af van basis IA met **twee** keer **materieel**. Het **tweede** relevante **verschil** doet zich voor bij de **rvc**. De instemming daarvoor is bij dit profiel hoger (neigt naar instemming).

IA Small wijkt vier maal af van basis IA, waarvan er twee materieel zijn. Nog niet is genoemd dat deze IA **minder instemming** heeft voor de rol van de **ceo** (min of meer mee eens).

IA non-profit ziet rvc wel zitten

De **IA non-profit** wijkt vijf keer af van basis IA en bij twee is het resultaat een materieel verschil. Naast de cfo gaat het om de **veel hogere** mate van **instemming** voor de betrokkenheid van de **rvc**. Deze nadert de typering 'mee eens'.

Per betrokkene
De **meeste consensus** is er over de rol van de **auditcommissie**. Bij alle profielen is die op zijn minst wenselijk. Ook over de **ceo** zijn de meesten het wel eens al is er sprake van wat meer fluctuatie in de scores.

Van een rol voor de **cfo** is alleen de commissaris overtuigd voorstander. Voor een rol voor de voltallige **rvc** geldt dat voor de non-profit.

Niemand ziet een rol weggelegd voor de cro, de afdeling HR, de externe accountant of de externe toezichthouder.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 7.5 Veranderwensen: basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
rvc			V		V
auditcommissie					V
cfo					
cro					
ceo					
externe accountant					
afdeling HR					
een externe toezichthouder					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; groen: de afwijking bedraagt meer dan + 10 procent, het moet/kan minder.

Basis IA

Geen verbeterwens

Bij basis IA doet zich slechts één grote veranderwens voor, maar dit is geen verbeterwens.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Maar drie verbeterwensen

Voor alle profielen gezamenlijk is het veranderpercentage 43%. Van de 17 veranderwensen zijn er slechts drie een verbeterwens. Deze doen zich voor bij IA fin instel en bij IA non-profit.

De **commissaris** en IA Small hebben geen verbeterwensen.

IA fin instel en non-profit positief bij rvc

De **IA fin instel** heeft **één verbeterwens** en wel voor de betrokkenheid van de **rvc** bij de ontslagprocedure (neigt naar instemming).

De **IA non-profit** heeft **twee verbeterwensen**. Deze betreffen een **hogere** mate van **instemming** voor de betrokkenheid van de **rvc** (**urgent** en min of meer mee eens) en van de **auditcommissie** (mee eens).

Huidige situatie
Basis IA

Ontslag IA door ceo & auditcommissie

Bij **basis IA** zijn op dit moment bij het ontslag van de IA betrokken: de **ceo** en de **auditcommissie**.

De **cfo** speelt op de achtergrond soms een rol.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Acht relevante verschillen

De opvattingen van het basisprofiel worden op dit onderdeel (ontslag IA) voor de helft gedeeld door de andere profielen. Er is sprake van een afwijkingspercentage van 50%. Van de 16 grote verschillen zijn er acht materieel.

Commissaris: cfo hoger, ceo lager en auditcommissie op één

Bij de **commissaris** zijn er twee grote relevante verschillen. De ene is een **hogere** mate van **instemming** met de betrokkenheid van de **cfo** bij de ontslagprocedure. De **andere** is juist een **lagere** mate van instemming voor de betrokkenheid van de **ceo** (beide min of meer mee eens). Per saldo is de instemming met de cfo als partij wat hoger dan de instemming met de ceo. Overigens blijft de **hoogste instemming** berusten bij de **auditcommissie** (mee eens).

IA fin instel: cfo niet

Slechts drie maal wijkt **IA fin instel** af van basis IA. Alleen de veel **lagere instemming** voor de betrokkenheid van de **cfo** is relevant (**afwijzend**).

IA Small wijkt viermaal af van basis IA. **Van belang** zijn de **hogere instemming** met de betrokkenheid van de **rvc** (twijfelgeval) en de **lagere** instemming voor de betrokkenheid van de **ceo** (min of meer mee eens).

Bij IA non-profit rust ontslag nu op schouders ceo

IA non-profit heeft zes grote verschillen, waarvan **drie materieel**. Ook hier een **hogere** mate van **instemming** voor de betrokkenheid van de **rvc** (twijfelgeval) en een **lagere** mate van **instemming** voor de betrokkenheid van **auditcommissie** (neigt naar instemming) en de **cfo** (afwijzend). De voltallige rvc en auditcommissie zijn op dit moment slechts zijdelings betrokken bij een eventueel ontslag van de IA in de non-profit. Alles lijkt op de schouders van de ceo te rusten.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Waarom zo'n aversie tegen inbreng externe accountant?

Dat de externe accountant de internal auditor niet benoemd en niet ontslaat lijkt ons niet voor discussie vatbaar. Waarover wij ons wel verbazen is dat de externe accountant geen rol speelt bij het opstellen van de selectiecriteria, bij het opstellen van het auditplan en bij het beoordelen van het functioneren van de IA. Het lijkt ons een miskenning van de ontwikkelingen bij zowel de externe accountants als bij de IA. De IA en de andere spelers in de governance structuur hechten heel sterk aan de **onafhankelijkheid** van de IA. Maar ook bij de externe accountant zal dat het hoogste goed moeten zijn. De IA opereert binnen één bedrijf, de externe accountant komt bij meer bedrijven over de vloer. Is het dan niet wenselijk van deze 'bredere' ervaring te profiteren? Of ziet de IA de externe accountant, vanwege de breder

dienstverlening die deze beroepsgroep biedt, als een bedreiging voor de eigen positie en werkzaamheden? Of is de intervisie binnen de IA professie zo goed geregeld dat daardoor genoeg inzichten en ervaringen op tafel komen om bedrijfsblindheid te voorkomen?

Overschat de commissaris de rol van de cfo en onderschat deze die van de ceo?

Bij de 'commissaris' constateren wij dat in de wenselijke situatie de ceo en de auditcommissie steeds de hoogste mate van instemming krijgen voor hun betrokkenheid bij deze activiteiten/taken. Voor het opstellen van de selectiecriteria, het doen van de selectie en de beoordeling van de IA krijgen de cfo en de auditcommissie telkens een hogere mate van instemming met hun betrokkenheid dan de ceo. Is dat logisch? Ligt het niet voor de hand dat degene die de selectiecriteria opstelt, de selectie en de beoordeling doet, ook wordt betrokken bij de benoeming en het ontslag van de betrokken persoon? Of zijn er governance overwegingen om het te doen, zoals hier in het onderzoek wordt aangegeven?

7.6 Contact tussen internal audit en rvc

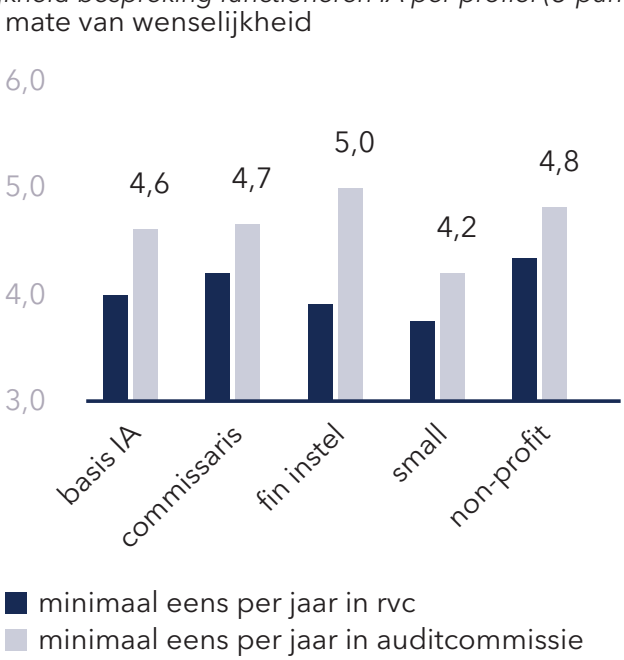
Onderzoeksvraag

Volgens de **commissaris** zijn bij de beoordeling van de IA nu vooral de cfo, auditcommissie en ceo betrokken. De commissaris ziet echter graag dat de cro daar op korte termijn een grotere rol in krijgt. Ook moet meer ruimte worden ingeruimd voor een self-assessment van de internal auditor. Dat was één van de bevindingen. Dat roept uiteraard wel wat vervolgvragen op. Bijvoorbeeld hoe vaak wordt het functioneren van de internal audit besproken binnen de rvc en hoe vaak binnen de auditcommissie? En hoe wenselijk is een en ander? Ten aanzien van beide stellingen is gevraagd naar de huidige en wenselijke situatie. Gebruikt is een 5-puntsschaal met: 1 = volstrekt oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = mee eens en 5 = volstrekt mee eens.

7.6.1 Bespreking functioneren Internal Audit in rvc en in auditcommissie

Wenselijke situatie

Figuur 7.6.1 Wenselijkheid bespreking functioneren IA per profiel (5-puntsschaal)



Legenda: de cijfers in de grafiek staan voor de wenselijkheid voor bespreking in de auditcommissie

Basis IA

Functioneren IA zeker 1x per jaar besproken in auditcommissie

Er wordt **volstrekt mee ingestemd** dat het **functioneren** van de **internal audit** minimaal één keer per jaar wordt besproken in de **auditcommissie**. Bijna mee eens is basis IA dat dit minimaal één keer per jaar in de rvc gebeurt.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Alle profielen volgen min of meer lijn basis IA

De **verhouding** tussen **bespreking** in de **rvc** en/of in de **auditcommissie** is overal **gelijk**. De auditcommissie krijgt telkens meer instemming dan de rvc. Alleen **IA Small** wijkt wat af met een 3.7 voor de wenselijkheid van bespreken in de rvc en 4.2 voor de wenselijkheid van bespreking in de auditcommissie.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 7.6.1 Veranderwensen: basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
rvc					
auditcommissie					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk.

Alle veranderwensen in tabel 7.5.1 zijn tevens **verbeterwensen**

Basis IA

Beide verbeterwens

Bij **basis IA** mag het functioneren vaker op de agenda van zowel de rvc als de auditcommissie komen. Dat zijn **beide verbeterwensen**.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Commissaris tevreden

Voor de **commissaris** gaat het nu prima. Er zijn geen verander- of verbeterwensen.

De **IA fin instel** en de **IA non-profit** hebben beide een urgente **verbeterwens** dat de voltallige **rvc** minimaal een keer per jaar het functioneren van IA bespreekt.

IA Small heeft evenals basis IA weer **twee verbeterwensen**, waarvan die voor de rvc urgent is.

Huidige situatie
Basis IA

Wel bij auditcommissie, soms bij rvc

Bij basis IA wordt het functioneren minimaal eens per jaar besproken in de auditcommissie. Instemming bij de rvc is een stuk minder groot (3.4 en neigt daarmee naar instemming).

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Instemming met auditcommissie

Bij de **overige profielen** wordt het functioneren van IA **in** de **auditcommissie** besproken. Ze zijn het daarmee eens, **behalve IA Small**, die komt niet verder dan min of meer mee eens.

Rvc nog wat op afstand

Wat betreft het bespreken in de **rvc** is **commissaris** het daarmee **eens**, **IA Small afwijzend** en **IA fin instel** en **IA non-profit** in de **twijfelzone**. De rvc is daarmee nog geen natuurlijke partij voor de IA.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Is het niet beter het functioneren van IA te bespreken in de selectie- en remuneratiecommissie of in de rvc?

Het functioneren van IA wordt in de wenselijke situatie met name besproken in de auditcommissie. De rvc wordt daarvoor wat minder opportuun geacht. Maar zou het niet beter zijn, gezien de specifieke situatie van IA dat het functioneren daarvan of in de voltallige rvc wordt besproken of in de HR-commissie. En als deze laatste er niet is in de selectie- en remuneratiecommissie? Wie is er nu de specialist op het niveau van een rvc voor beoordelen? Of zou het moeten zijn?

7.6.2 Zicht op functioneren internal auditor

Onderzoeksvragen

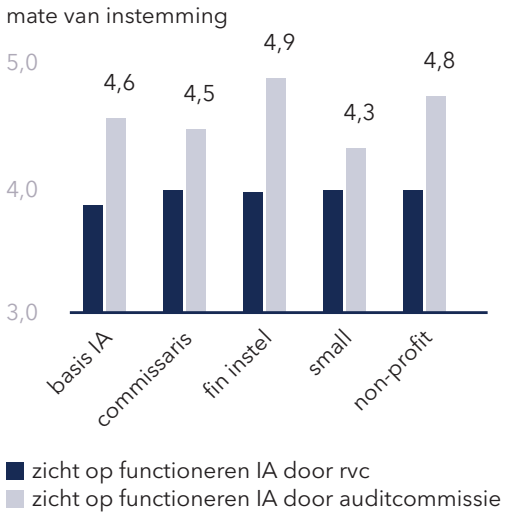
Iets bespreken is een ding maar wat is daar het nut van als je geen idee hebt hoe goed het zicht is dat je hebt op het functioneren van hetgeen je bespreekt? Daarom zijn de volgende twee vragen in stellingvorm voorgelegd aan de respondenten:

- rvc heeft (genoeg) zicht op het functioneren van de internal audit
- auditcommissie heeft zicht op functioneren internal audit

Voor beide stellingen is gevraagd naar de huidige en wenselijke situatie. Gebruikt is een 5-puntsschaal met: 1 = volstrekt oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = mee eens en 5 = volstrekt mee eens.

Wenselijke situatie

Figuur 7.6.2 Wenselijkheid zicht op functioneren IA per profiel (5-puntsschaal)



Legenda: de cijfers in de grafiek staan voor de wenselijkheid van het zicht bij de auditcommissie

Auditcommissie en iets minder de rvc moet (en) zicht hebben op functioneren IA

Het beeld is zeer duidelijk: de profielen zijn het er (**volstrekt**) **mee eens** dat de **auditcommissie** voldoende zicht moet hebben op het functioneren van de audit commissie. Bij **IA Small** blijft de instemming wat achter.

Ook zijn de profielen het (**min of meer mee**) **eens** dat de **rvc** ook voldoende zicht moet hebben op het functioneren van IA.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 7.6.2 Veranderwensen: basis IA en profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
rvc					
auditcommissie					

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk. ***Alle veranderwensen in tabel 7.6.2 zijn tevens verbeterwensen.***

De nodige verbeterwensen

Bij **basis IA**, **IA Small** en **IA non-profit** geldt voor **beide spelers** een (**urgente**) **verbeterwens**.

Commissaris heeft ook nu **geen** verbeterwens en **IA fin instel** maar één voor **rvc**.

Huidige situatie

Veelal genoeg zicht op functioneren IA bij auditcommissie, maar niet bij rvc

Alle profielen, behalve IA Small zijn het eens met de uitspraak dat de auditcommissie in de huidige situatie voldoende inzicht heeft in het functioneren van IA. IA Small neigt naar instemming.

De **commissaris** (min of meer mee eens) en **IA fin instel** (neigt naar instemming) **stemmen** relatief het meest **in** met de uitspraak dat ook de **rvc voldoende zicht** heeft op het functioneren van IA. **Basis IA** zit in de **twijfelzone** en beide **andere profielen** neigen naar **afwijzing**.

7.6.3 Wenselijke contacten internal auditor richting rvc

Onderzoeksvragen

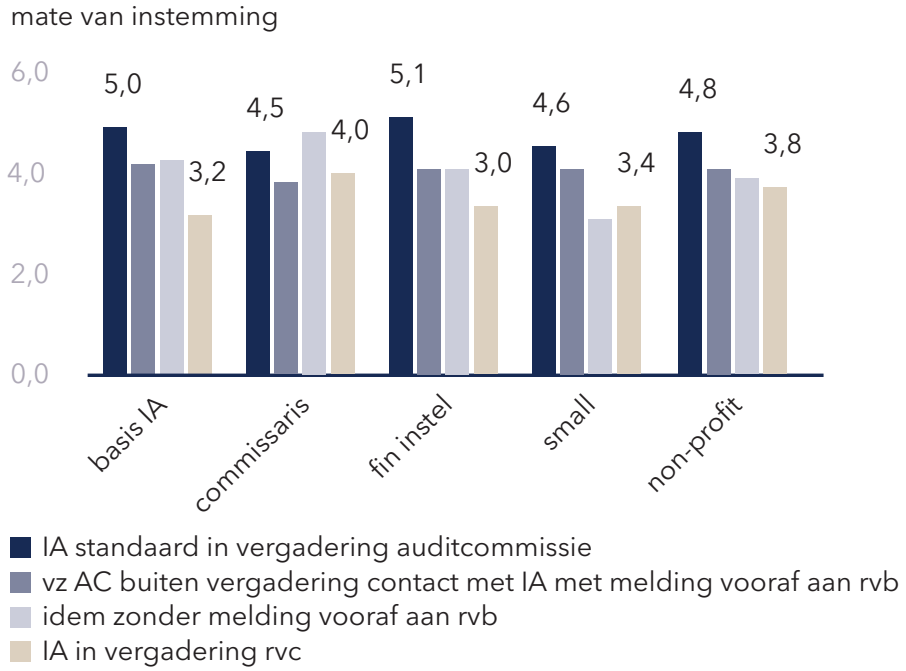
Maar hoe weten de commissarissen dat? Hoe vaak zien en/of spreken leden van de rvc de internal auditors van hun bedrijf? Is dat alleen via rapportages, de auditcommissie en horen zeggen (van de rvb)? Met de volgende stellingen is gepoogd hierover wat duidelijkheid te krijgen.

- internal audit neemt standaard deel aan de vergaderingen van de auditcommissie
- voorzitter auditcommissie heeft buiten vergadering contact met IA met melding vooraf aan rvb
- idem zonder melding vooraf rvb
- internal audit geeft presentaties op vergadering rvc

Voor deze stellingen is gevraagd naar de huidige en wenselijke situatie. Gebruikt is een 5-puntsschaal met: 1 = volstrekt oneens, 2 = oneens, 3 = deels oneens/deels eens, 4 = mee eens en 5 = volstrekt mee eens.

Wenselijke situatie

Figuur 7.6.3 Wenselijkheid contacten IA richting rvc per profiel (5-puntsschaal)



Legenda: cijfers in grafiek voor gewenste aanwezigheid IA in vergaderingen auditcommissie (AC) en vergadering rvc

Basis IA

IA moet standaard deelnemen aan vergadering auditcommissie

Basis IA is het **volstrekt eens** met de standaard **deelname** van **IA** aan de **vergaderingen** van de **auditcommissie**. **Ermee eens** is basis IA dat de **voorzitter** van de **auditcommissie** zowel met als zonder melding vooraf aan de rvb, buiten de vergadering **contact** heeft met de **internal auditor**.

Voor **presentaties** van IA op de **vergadering** van de voltallige **rvc neigt** basis IA **naar instemming**.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Er zijn bij deze stellingen acht **grote verschillen** met basis IA. Daarvan zijn er **zes materieel**.

Commissaris vindt contact met IA zonder melding zeer belangrijk

De **commissaris** is het er **volstrekt mee eens** dat de voorzitter van de auditcommissie **zonder melding vooraf** aan de rvb **met IA praat**. Het verschil in instemming met basis IA is zeer fors. Daarentegen is commissaris met een lagere instemming dan basis IA het min of meer eens dat een gesprek met IA met melding vooraf aan de rvb geschiedt. Ook is deze benchmark het **ermee eens** dat **IA presentaties** geeft op de **vergadering** van de **rvc**.

IA fin instel heeft **geen** grote **verschillen** met basis IA.

Twijfel bij IA Small over contact zonder melding vooraf aan rvb

IA Small heeft als enige grote twijfel of het wenselijk is dat de **voorzitter** van de **rvc contact** heeft met de IA **zonder melding vooraf** aan de rvb (twijfelgeval).

IA non-profit is ook iets minder enthousiast over contact zonder melding vooraf aan rvb dan het basisprofiel maar is het er in of meer mee eens. Dit profiel is wel enthousiaster over het geven van presentaties aan de rvc. Dit wordt ook getypeerd als 'min of meer mee eens'.

Veranderwensen en huidige situatie

Tabel 7.6.3 Veranderwensen: basis IA en andere profielen

	basis IA	commissaris	fin instel	small	non- profit
IA standaard in vergadering auditcommissie					
vz AC contact met IA met melding aan rvb					
vz AC contact met IA zonder melding aan rvb				B	
IA geeft presentaties bij rvc			B		

Blanco: de afwijking van het belang ligt tussen de +10 procent tot en met -10 procent en is in beginsel acceptabel; oranje: de afwijking ligt tussen de -10 procent tot en met -20 procent en is daarmee beslist een punt van aandacht; rood: de afwijking is onder de -20 procent gelegen, actie is noodzakelijk; groen: de afwijking bedraagt meer dan + 10 procent, het moet/kan minder; B: bespreekbaar geworden punt.

Basis IA

Presentatie IA bij rvc verbeterwens

Bij basis IA is het geven van **presentaties** door **IA** op de **vergadering** van de **rvc** een **verbeterwens**. Deze is ook urgent.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Commissaris twee verbeterwensen

In totaal zijn er op dit onderdeel van het onderzoek elf veranderwensen, waarvan **negen** tevens een **verbeterwens** zijn.

De **commissaris** heeft twee **verbeterwensen**. Deze doen zich voor bij het **met melding vooraf** aan rvb **contact** hebben van de **voorzitter** van de auditcommissie met de **IA** en het geven van **presentaties** door **IA** op de vergadering van de rvc.

Voor de **IA fin instel** is het geven van presentaties door de internal auditor een bespreekbaar geworden punt.

IA non-profit: op alle punten snelle verbetering nodig

Bij **IA Small** is er sprake van drie veranderwensen waarvan **twee verbeterwensen**. Dat zijn het **met melding vooraf** aan de rvb **contact** hebben van de **voorzitter** van de **auditcommissie** met **IA** en, urgent, het geven van **presentaties** door de **IA** op de **vergaderingen** van de **rvc**. Het zonder melding vooraf aan de rvb contact hebben van de voorzitter auditcommissie met de IA is een bespreekbaar geworden punt.

Bij **IA non-profit** zijn **drie** van de vier veranderwensen een **urgente verbeterwens**. Alleen het contact hebben van de voorzitter auditcommissie met IA zonder melding vooraf aan rvb is een 'gewone' verbeterwens.

Huidige situatie
Basis IA

IA standaard bij auditcommissie, geen presentatie bij rvc

Volgens basis IA zit de **IA standaard** bij de **auditcommissievergaderingen** en heeft de **voorzitter** van die **commissie** met enige regelmaat **contact** met de IA met en zonder melding vooraf aan de rvb. De internal auditor geeft geen presentaties op de vergadering van de rvc.

Andere benchmarks vergeleken met basis IA

Gedeeld verschil bij contact met melding vooraf aan rvb

Er zijn twaalf **grote verschillen**, waarvan **acht materieel**. **Gedeeld** door alle profielen is de afwijkingen bij de instemming met de stelling dat de **voorzitter** van de **auditcommissie met melding vooraf** aan de rvb contact heeft met de IA. **IA fin instel** heeft meer instemming en is het **ermee eens**. Met **minder instemming** komen **commissaris** en **IA Small** in de categorie 'neigt naar instemming' en **IA non-profit** in de twijfelzone.

Commissaris bijna 'min of meer eens' met presentaties door IA

Bij de **commissaris** zijn er in totaal twee relevante verschillen. Naast het reeds met melding vooraf genoemde contact betreft dit de hogere mate van instemming met het houden van presentaties in de vergadering van de rvc (bijna 'min of meer mee eens').

IA fin instel geen andere grote **afwijkingen** dan genoemd.

Bij **IA Small** houdt de IA **geen presentaties op** de **vergadering** van de **rvc**.

Bij **IA non-profit** zijn er **drie** grote en **relevante verschillen** met basis IA. Alle drie gaat het over minder instemming met de stellingen. Standaard deelname van IA aan de vergadering van de auditcommissie en het hebben van contact door de voorzitter van de auditcommissie met de IA zonder melding vooraf aan de rvb komen in de categorie 'min of meer mee eens'.

Bespiegelingen/vragen/kanttekeningen
Moet IA geen presentaties geven op vergadering rvc?

De mogelijke aard van de activiteiten van de IA leent zich ervoor om bij commissarissen een breder publiek te hebben dan alleen de auditcommissie. In dat verband verbazen wij ons over de terughoudendheid bij de afzonderlijke profielen om presentaties te geven op de vergaderingen van de rvc. De commissaris zelf vindt het wenselijk. Wij adviseren de IA's om die gedachte tot zich door te laten dringen en zelf ook te stimuleren dat zij presentaties voor de rvc mogen en zelfs moeten geven. Wel adviseren wij daarbij zich goed voor te bereiden op welk niveau van aggregatie en hoe een dergelijke presentatie gestalte moet krijgen. In dat verband is het goed dat een IA zich voldoende inleeft in de wereld van de commissaris en de rvc. Dergelijke presentaties kunnen een eerste stap zijn in het opbouwen van een wat intensievere relatie met de rvc.

7.7 Vier afrondende stellingen

Onderzoeksvraag

Aan het eind nog een kort verslag van een viertal stellingen dat met de bekende 5-puntsschaal en volgens de gebruikelijke manier aan de orde is gesteld. Per twee geven wij hierbij in het kort de resultaten.

Twee stellingen over positie internal auditor
Bij beide stellingen is er een hoge mate van consensus bij de vijf profielen. De uitkomsten:

- IA is bij ons bepaald **geen verplicht nummer**; en
- IA is bij ons beslist een **serieuze gesprekspartner**.

Twee stellingen over de IA met een meer persoonlijke noot
- Een IA moet absoluut een **onafhankelijke geest** zijn; en
- Over het **niet mogen** hebben van een **te hoge hypotheek** op zijn huis zijn drie profielen het daarmee deels oneens/deels eens. **IA Small** is het **volstrek oneens** met deze stelling en **IA non-profit** is het er juist wel **mee eens**.

Appendix Aanpak internal auditors en commissarissen benchmarkonderzoek

1.1 Internal Auditors-survey

Basis IA: internal auditor werkzaam bij niet-financiële instelling en > 1 fte

Op een vergelijkbare manier als bij het commissarissen benchmarkonderzoek (zie hierna) zijn ook voor de internal auditors survey de gegevens verzameld via persoonlijke interviews en via de webbased vragenlijst. Ook is op een vergelijkbare manier en met dezelfde redenen een regressieanalyse toegepast. Voor het basisprofiel is gekozen voor de term basis IA. Deze is als volgt getypeerd: internal auditor bij profit-instelling, zijnde een niet-financiële instelling met een IA-afdeling met meer dan 1 fte.

Op grond van de gekozen indeling waren er 56 respondenten met voldoende waarnemingen voor de kwantitatieve analyse van alle vragen uit de IA survey. Bij de vraag over uitspraken internal auditor en uitspraken externe accountant is het aantal respondenten veel hoger met 200 waarnemingen.

Tabel A.1: Gehanteerde profielen (met tussen haakjes het aantal waarnemingen per profiel)

basis IA	4 andere profielen	
Basis IA	commissaris	Commissaris (22)
	IA fin instel	IA bij een financiële instelling (19)
	IA Small	IA met een omvang <1 fte (18)
	IA non-profit	IA bij een non-profitorganisatie (12)

1.2 Commissarissen benchmarkonderzoek

1.2.1 Aanpak

Respons 34 internal auditors. 138 persoonlijke interviews waaronder 15 bij IA

In totaal zijn 342 vragenlijsten ingevuld die bruikbaar waren voor de kwantitatieve analyse (bruikbaar = in voldoende mate ingevuld). Hiervan waren er 249 commissarissen, 28 leden van directie/rvb's, 31 secretarissen van rvc's en 34 Internal auditors[18]. Het aantal van 308 exclusief de internal auditors is statistisch qua aantallen vergelijkbaar met het aantal van 300 van vorig jaar.

[18] In het commissarisrapport zijn de antwoorden van de internal auditors alleen meegenomen in het onderdeel, waar wordt gerapporteerd waarover internal auditors en de externe accountant uitspraken doen. Het rapport is begin 2019 te vinden op de www.grantthornton.nl/commissarissenonderzoek of www.boardinbalance.com.

Een deel van de vragenlijsten is ingevuld in combinatie met een **persoonlijk interview**. Dit jaar zijn er 138 op deze manier afgenomen, waarvan 15 bij Internal auditors. Deze interviews zijn een bron van inspiratie en van zeer waardevolle informatie. Ze helpen ons om kritisch boven de 'getallen' uit te stijgen en de nodige nuanceringen aan te brengen bij de cijfermatige resultaten.

De resterende 204 vragenlijsten zijn via een webbased vragenlijst ingevuld. Hiervoor zijn commissarissen benaderd via FBNed, de FINEM, de Governance University, de NCD, de NVTZ, de VTW, Topvrouwen.nl, VNO-NCW metropool Amsterdam, Stichting Blikverruimers en de eigen database.

1.2.2 Verbijzondering resultaten naar basisprofiel en andere profielen

Basisprofiel als referentiepunt

De structuur van de analyse is als volgt:

Allereerst zijn de resultaten geanalyseerd voor een herkenbaar **basisprofiel**. **Daarna** is de **invloed** van **andere profielen** in het basisprofiel op de resultaten geanalyseerd. Het voordeel van het werken met een basisprofiel is dat de resultaten beter kunnen worden geïnterpreteerd aan de hand van een helder eenduidig profiel. Ook de invloed van andere profielen in scores op het basisprofiel leveren extra inzicht op. Resultaten zijn hiermee onafhankelijk gemaakt van de toevallige samenstelling van de groep commissarissen die de enquête hebben ingevuld. Hierdoor zijn de resultaten goed te vergelijken met de eerdere versies van dit onderzoek.

1.2.3 Basisprofiel en andere profielen/benchmarks

Aan de respondenten is gevraagd de enquête in te vullen vanuit het perspectief van één van de eigen commissariaten (of andere toezichthoudende functies). Voor leden rvb's/ directies, secretarissen van rvc's en internal auditors betreft dit de eigen organisatie. Ook is gevraagd naar algemene achtergrondgegevens. De invloed van scores op het perspectief en achtergrond zijn cruciaal voor een zinvolle interpretatie van de resultaten. Het profiel van de geënquêteerde is opgesteld aan de hand van de antwoorden op een aantal kenmerkvragen:

- een deel van de kenmerkvragen betreft de achtergrond gegevens van de respondent, zoals bijvoorbeeld de leeftijd van de respondent en of de respondent nu elders een positie in een rvb bekleedt.
- daarnaast heeft de respondent aangegeven vanuit welk perspectief hij/zij de vragenlijst invult. Dit perspectief bevat het type organisatie, de grootte van de organisatie en de rol die de respondent heeft bij de organisatie.

Definitie basisprofiel

Het **basisprofiel** als volgt gedefinieerd: hij/zij

- is toezichthouder bij een beursgenoteerde onderneming;
- is een gewoon rvc lid en geen voorzitter;
- heeft zitting in een two–tier board;
- heeft geen zitting in een rvb elders;
- is ouder dan 55 jaar;
- is man; en
- geen lid van de auditcommissie.

Variaties op het basisprofiel

In tabel A.2 is het aantal onderscheiden profielen/benchmarks weergegeven en de gehanteerde afkortingen (met tussen haakjes het aantal waarnemingen per profiel).

*Tabel A.2 Onderscheiden (basisprofiel + andere profielen)/benchmarks**

bedrijfsprofielen/benchmarks		**persoonsgebonden profielen/benchmarks**	
bapr	basisprofiel/beursgenoteerd bedrijf (33)	VZ	voorzitter rvc/rvt (71)
GB	groot, niet-beursgenoteerd bedrijf (26)	'rvb'	commissaris met rvb positie elders (40)
MKB	midden- en kleinbedrijf (25)	Jong	commissaris ≤ 55 jaar (110)
Fam	familiebedrijf (16)	VR	vrouwelijke commissaris (105)
Corp	woningcorporatie (87)	AC	commissaris lid auditcommissie (96)
Zorg	zorginstelling (50)		
Cult	culturele instelling (19)	**niet-commissaris profielen/benchmarks**	
OW	onderwijsinstelling (22)	DIR	lid rvb/directie (28)
ONP	overige non-profit (17)**	Secr	secretaris van de rvc (31)
1tier	one-tier board (49)	IA	Internal auditor (34)***

** Negen respondenten hebben niet aangegeven of het board type two-tier of one-tier is. Het profiel 'board type onbekend' (8 observaties) is wel meegenomen in de regressieanalyse om de resultaten voor de overige profielen zo zuiver mogelijk te houden. Om vergelijkbare redenen zijn de profielen 'type onbekend' (3 observaties) en het profiel 'privaat, balanstotaal onbekend'(5 observaties) toegevoegd. Vanwege de kleine aantallen en niet eenduidige interpretatie zijn de resultaten van deze profielen niet gerapporteerd. ** semi-overheid, stichting, coöperaties en verenigingen. *** Het profiel 'Internal auditor' is alleen toegevoegd voor 1 specifieke vraag gerelateerd aan de audit functie.*

1.2.4 Regressieresultaten

Appendix 1: nadere uitleg regressie analyse

De resultaten zijn verkregen met behulp van een **regressieanalyse**. Deze analyse destilleert uit 308 ingevulde enquêteformulieren de resultaten voor het basisprofiel. Ook destilleert de regressieanalyse de 'zuivere' effecten van variaties op het basisprofiel.

Wanneer de antwoorden van de internal auditor worden toegevoegd is het totale aantal enquêteformulieren in de analyse 342. Met het toevoegen van het profiel 'internal auditor' komt het aantal profielen dan uit op 18.

Dit hoofdstuk geeft de details over de regressie analyse en de andere profielen in het geval van 308 ingevulde formulieren en 16 profielen, tenzij anders vermeld.

Regressieanalyse

Het basisprofiel en de variaties op het basisprofiel worden verkregen met behulp van regressieanalyses.

De score S_{ij} ingevuld door respondent i op een vraag j in de enquête is de te verklaren variabele. De verklarende variabelen $D_{v,i}$ zijn 16 dummy variabelen die de 16 variaties V representeren: De variabele $D_{v,i}$ is 0 wanneer de respondent i niet scoort op de betreffende variatie V en deze variabele $D_{v,i}$ is 1 wanneer de respondent i wel scoort op de betreffende variatie V. Bijvoorbeeld de dummy variabele DMKB, i is gelijk aan 1 indien de respondent i de enquête heeft ingevuld vanuit het perspectief van een niet-beursgenoteerd (for profit) MKB bedrijf met een balanstotaal ≤ 100 mln. euro. In alle andere gevallen heeft deze dummy variabele de waarde 0.

In tabel A1 zijn de 16 benchmarks en het basisprofiel op een rij gezet.

Regressiemodel

Het volgende regressiemodel wordt geschat voor de score S_{ij} voor vraag j in de enquête

$$S_{ij} = \alpha + \beta_{GB,j}D_{GB} + \beta_{MKB,j}\times D_{MKB} + \beta_{FAM,j}\times D_{FAM} + \beta_{CORP,j}\times D_{CORP} + \beta_{Zorg,j}\times D_{Zorg} + \beta_{CULT,j}\times D_{CULT} + \beta_{OW,j}\times D_{OW} + \beta_{ONP,j}\times D_{ONP} + \beta_{VOORZITTER,j}\times D_{VOORZITTER} + \beta_{DIR,\,j}\times D_{DIR} + \beta_{SECR,\,j}\times D_{SECR} + \beta_{rvb,j}\times D_{rvbs} + \beta_{JONG,j}\times D_{JONG} + \beta_{VROUW,\,j}\times D_{VROUW} + \beta_{OVERIGE\ NON\ PROFIT,j}\times D_{OVERIGE\ NON\ PROFIT} + \beta_{BOARD\ TYPE\ ONBEKEND,j}\times D_{BOARD\ TYPE\ ONBEKEND} + \beta_{ORGANISATIE\ TYPE\ ONBEKEND,j}\times D_{ORGANISATIETYPE\ ONBEKEND} + \beta_{PRIVAAT,\ BALANS\ ONBEKEND,j}\times D_{PRIVAAT,\ BALANS\ ONBEKEND} + \varepsilon_j$$

Het regressiemodel bevat in werkelijkheid naast de 16 profielen 3 extra variaties: een dummy variabele die scoort wanneer het organisatietype onbekend is ($D_{ORGANISATIETYPE\ ONBEKEND}$), een dummy die scoort wanneer het board type onbekend is ($D_{BOARD\ TYPE\ ONBEKEND}$) en een dummy die scoort wanneer voor een private onderneming het balanstotaal onbekend is ($D_{PRIVAAT,\ BALANS\ ONBEKEND}$). Deze 3 dummy variabelen zijn toegevoegd aan de regressie analyse om de β's van de overige 16 variaties "zuiver" te houden en zodat de β's van de 16 overige variaties zuivere netto effecten representeren. De β's van deze 3 extra dummy variabelen worden verder niet besproken in dit rapport.

Vanwege correlaties tussen de 19 dummy variabelen (inclusief 3 extra dummy variabelen) represente-ren de β's van de 19 variaties niet helemaal zuivere netto effecten. De absolute waarden van de correlatiecoëfficiënten in de correlatiematrix blijven beperkt tot minder dan 0.30, wat volgens een vuistregel een veilig bereik is. Er is sprake van een enkele uitschieter: een maximale correlatiecoëfficiënt van +0.42 voor de variaties Jong (t/m 55 jaar) en Vrouw. Jongere commissarissen zijn relatief vaak vrouw. Ook vervullen jonge commissarissen minder de voorzittersrol (correlatiecoëfficiënt hiervoor is -0.30).

Interpretatie regressie resultaten

De coëfficiënten α en β_V in het regressie model kunnen als volgt worden geïnterpreteerd: de constante α geeft de score wanneer alle dummy variabelen 0 zijn, in feite de score voor het basisprofiel. In dat geval van het basisprofiel scoren alle dummy variabelen 0. De β_V coëfficiënten geven de variaties in de score aan voor de 16 variaties. Bijvoorbeeld: de score voor een vrouwelijke rvc voorzitter bij een MKB onderneming die jonger is dan 55 jaar moet volgens het regressiemodel als volgt berekend worden: $S = \alpha + \beta_{MKB} + \beta_{VOORZITTER} + \beta_{VROUW} + \beta_{JONG}$.

Met de geschatte coëfficiënten α en β_V kunnen alle profielen eenvoudig berekend worden. In de onderstaande tabel wordt een voorbeeld gegeven voor de scores op huidige kwaliteit van de rvc evaluatie en rvb evaluaties.

Tabel A3 Regressieresultaten voor de scores op de huidige kwaliteit en gewenste kwaliteit van bestuurlijke ervaring . De score S wordt gedeeltelijk verklaard met 19 verklarende dummy variabelen ($D_{v,j}$), zie de regressievergelijking hierboven. NB. niet alle 19 regressiecoëfficiënten β_V zijn hieronder weergegeven.

	bapr	GB	MKB	Fam	Corp	Zorg	OW	VZ	rvb	Jong
	a	β_{GB}	β_{MKB}	β_{FAM}	β_{CORP}	β_{ZW}	β_{ONP}	β_{VZ}	β_{RVB}	B_{JONG}
Huidige kwaliteit politiek bestuurlijke ervaring	3.4	0.3	-0.4	-0.6	+0.4	+0.2	+0.7	+0.1	+0.1	-0.3
Gewenste kwaliteitpolitiek bestuurlijke ervaring evaluatie functioneren rvb	3.5	+0.1	-0.6	-1.0	+0.3	+0.6	+0.3	+0.1	-0.2	-0.2

Statistisch significante β waarden zijn aangegeven met groen (positieve β) en rood (negatieve β).

In het basisprofiel is de score voor de kwaliteit van politiek bestuurlijk ervaring (dit is de geschatte coëfficiënt α). De geschatte score voor een directie bij een MKB onderneming (perspectief) is dan gelijk aan 3.4 - 0.4 +0.l = 3.1

Nut deze analyse

Het **voordeel** van deze **regressieanalyse** is driedelig:

Resultaten relatief ongevoelig voor samenstelling groep respondenten

1. De resultaten voor het basisprofiel en haar variaties kunnen worden verkregen zonder dat er veel respondenten aan de **exacte profielbeschrijving** hoeven te voldoen. Maar 4 van de 308 respondenten voldoet exact aan het basisprofiel. Maar er zijn wel meer respondenten die op één of enkele variaties na voldoen aan het basisprofiel. De regressieanalyse maakt maximaal gebruik van deze informatie.

2. De analyse is niet afhankelijk van de **exacte samenstelling van de groep respondenten**. De resultaten van het basisprofiel en haar variaties zijn alleen voor het significantieniveau afhankelijk van de samenstelling van de groep respondenten.

Invloed van variaties bijna 'zuiver' te bepalen

3. De '**zuivere**' (**of netto**) **invloeden** van de 16 variaties kunnen worden bepaald. Bijvoorbeeld, wanneer gemiddelde scores van beursgenoteerde bedrijven worden vergeleken met die van niet-beursgenoteerde bedrijven, is het de vraag of de verschillen toe te schrijven zijn aan het niet beursgenoteerd zijn of dat het ligt aan de gemiddeld kleinere omvang van de niet-beursgenoteerde bedrijven. De geschatte regressie coëfficiënten βV representeren nagenoeg de "zuivere" effecten. Voorwaarde is wel dat de variaties niet teveel met elkaar gecorreleerd zijn, wat inderdaad het geval is.

Instituut van
Internal Auditors
Nederland

Burgemeester Stramanweg 102a
1101 AA Amsterdam
www.iia.nl
iia@iia.nl
Tel.: 088 00 37 100

board in balance

www.boardinbalance.com