

Via Interne Beheersing naar
Corporate Governance

Handreikingen voor implementatie en
gebruik van het Analyse- en Beoordelings-
instrument Interne Beheersing



Inhoudsopgave

1	Leeswijzer en doelgroep	3
2	Praktijkervaringen	5
2.1	Sterke punten van ABIB	5
2.1.1	Heldere structuur door heldere theorieën	5
2.1.2	Gedetailleerde en volledige uitwerking van interne beheersing	5
2.1.3	Ondersteuning door facilitatortrainingen	5
2.1.4	Korte doorlooptijd	5
2.2	Wensen uit de praktijk	6
3	Handreikingen bij het instrument zelf	7
3.1	Overlap en herhaling tussen (deel)componenten	7
3.2	Bruikbaarheid begripsbepaling deelcomponenten	7
3.3	Relatie met andere benaderingen voor kwaliteitsbeheersing	7
3.3.1	Operational auditing	7
3.3.2	KAD-model	7
3.3.3	ISO-certificering	7
3.3.4	EFQM/INK-model	9
3.3.5	Conclusie	9
3.4	Is ABIB bruikbaar binnen de (semi)overheidsfeer	9
3.4.1	Rijksoverheid	9
3.4.2	Lagere overheid	11
4	Handreikingen bij de toepassing van het instrument	12
4.1	Wanneer introduceert u ABIB en op welke wijze?	12
4.2	Heeft u de juiste deskundigheden in huis?	12
4.3	Zijn de aandachtspunten in voldoende mate geoperationaliseerd?	12
4.4	Operationaliseren van de aandachtspunten	14
4.5	Interviews, workshops of een vragenlijst?	14
4.5.1	Ongestructureerde interviews	14
4.5.2	Gestructureerde interviews	15
4.5.3	Workshops	16
4.5.4	Questionnaires	17
4.6	Wat is belangrijk tijdens de uitvoering van een onderzoek?	18
4.7	Rapportage	18
5	Onderlinge weging van componenten en deelcomponenten	19
5.1	Inleiding	19
5.2	Conclusies met betrekking tot onderlinge weging (deel)componenten	19
Bijlagen		
1.	Onderlinge relaties deelcomponenten	20
2.	Voorbeeld ABIB-rapportage	22
3.	Weging van componenten en deelcomponenten	25
	Weging vanuit verschillende invalshoeken	25
	Weging in verschillende organisaties	27
	Resultaten van een enquête onder deelnemers aan ABIB-facilitatortraining	28
4.	Enquêteresultaten	30

1 Leeswijzer en doelgroep

Na de publicatie van het Analyse- en Beoordelingsinstrument Interne Beheersing (ABIB) in 1999 zijn er vele honderden exemplaren van het rapport aangeschaft door geïnteresseerden, werkzaam in zowel de private als publieke sector in Nederland. Tevens zijn in samenwerking met de Voortgezette Educatie Register Accountants (VERA) enkele trainingen gegeven voor mensen die met ABIB aan het werk willen gaan in hun eigen organisatie. Uit reacties op het instrument en reacties van deelnemers aan de ABIB-trainingen blijkt dat ondanks een zeer grote belangstelling voor de toepassing van het instrument, brede implementatie vooralsnog op zich liet wachten.

Het Koninklijk NIVRA wil, gelet op de grote belangstelling voor ABIB, het nog schoorvoetende gebruik van ABIB stimuleren. In deze publicatie zijn handreikingen voor implementatie en gebruik van ABIB opgenomen die een groter gebruik van ABIB kunnen stimuleren. Tevens zijn enkele kleine aanvullingen in het instrument opgenomen en is een aparte website ontwikkeld [www.nivra.nl/abib]. Op deze website zullen ondersteunende documenten, zoals onderzoeksverslagen en publicaties, voorbeelden van implementatie en veelgestelde vragen en antwoorden met betrekking tot ABIB, worden opgenomen. Tevens kunnen gebruikers op de website ervaringen uitwisselen.

Als voorzitter van de Commissie Corporate Governance brengt Jaap Peters ABIB als mogelijk te hanteren raamwerk onder de aandacht van het topmanagement om nader invulling te geven aan de verantwoordelijkheid voor een goede interne beheersing. Op dit moment bestaat het rapport "Via Interne Beheersing naar Corporate Governance" uit drie publicaties met elk een eigen doelgroep.

Deelpublicatie	Doelgroep
Achtergronden	<i>Management en andere geïnteresseerden in interne beheersing</i> Achtergronden voor het management en andere geïnteresseerden binnen organisaties die willen nagaan of het ABIB een bruikbaar raamwerk is voor het beoordelen van de effectiviteit van interne beheersing.
Handreikingen	<i>Medewerkers die leiding (gaan) geven aan het beoordelen van interne beheersing</i> De handreikingen voor implementatie en gebruik zijn bedoeld voor medewerkers die leiding (gaan) geven aan de functionarissen en/of afdeling die binnen de organisatie belast zijn/wordt met de analyse en beoordeling van interne beheersing.
Instrument	<i>Auditors van interne beheersing</i> Het Analyse- en Beoordelingsinstrument Interne Beheersing is bedoeld voor al die medewerkers in organisaties die betrokken zijn bij het beoordelen van de effectiviteit van interne beheersing en/of het bepalen van sterke en te verbeteren punten van de interne beheersing.

Zoals aangegeven is deze publicatie met handreikingen voor implementatie en gebruik bedoeld voor functionarissen die leiding (gaan) geven aan de beoordeling van interne beheersing. De handreikingen in deze publicatie zijn bedoeld om de toetsende functie met behulp van ABIB goed te kunnen inrichten. In deze publicatie worden auditors beschouwd als gebruikers en vervult ABIB een rol als beoordelingsinstrument. Het raamwerk kan ook worden gebruikt voor het identificeren van sterke en te verbeteren punten, maar daar wordt in deze publicatie beperkt op in gegaan.

Met auditors worden bedoeld alle medewerkers die een oordeel moeten vellen over de effectiviteit van interne beheersing, zowel zij die werkzaam zijn binnen de te onderzoeken organisatie als externen, bijvoorbeeld een extern bureau. De rol van auditor kan worden vervuld door verschillende soorten medewerkers: managers, controllers, beleidsmedewerkers, en medewerkers met een audit-opleiding, zoals register operational auditors (RO), EDP auditors, ISO-auditors, en interne en/of externe accountants.

In deze handreikingen voor implementatie en gebruik gaan wij nader in op de verschillende rollen die auditors kunnen vervullen bij het hanteren van ABIB voor het beoordelen van de effectiviteit van interne beheersing:

- Als zelfstandig opererende beoordelaar.
- Als facilitator voor het proces van zelfbeoordeling door managers en uitvoerende medewerkers.
- Als adviseur voor medewerkers in de organisatie - of medewerkers in andere organisaties - die beoordelingen (gaan) uitvoeren.

De werkgroep Interne Beheersing en Corporate Governance heeft dankbaar gebruikgemaakt van de ervaringen bij verschillende organisaties die ABIB gebruiken of willen gaan gebruiken. Zonder deze ervaringen en geconstateerde problemen uit de praktijk zou deze publicatie niet tot stand zijn gekomen. Wij roepen iedereen op ervaringen met het gebruik van ABIB te delen met anderen. U kunt uw reacties en ervaringen delen met anderen door contact op te nemen met de werkgroep, bijvoorbeeld door gebruik te maken van de mogelijkheid te reageren op de website www.nivra.nl/abib of door rechtstreeks contact op te nemen met het Koninklijk NIVRA (telefoon 020 - 3010340, Vaktechniek).

Remko M. Renes
Voorzitter werkgroep Interne Beheersing en Corporate Governance

2 Praktijkervaringen

Sinds de introductie van ABIB in 1999 is een groot aantal exemplaren uitgegeven. Inmiddels hebben organisaties de nodige ervaring opgedaan met het instrument. Vanaf het begin hecht de ABIB-werkgroep grote waarde aan het uitwisselen van kennis en ervaringen met in ABIB geïnteresseerde organisaties. Facilitatortrainingen voor potentiële toepassers van ABIB hebben daarbij geholpen net als direct contact met organisaties die het instrument reeds toepassen. Deze contacten hebben geleid tot inzichten in de sterke punten van ABIB en in de wensen om toepassing van ABIB te vergemakkelijken. De sterke punten van ABIB, zoals die in de praktijk worden ervaren, kunnen u helpen bij het op waarde schatten van het instrument voor uw eigen organisatie. Tot slot komt deze versie handreikingen tegemoet aan de wens om toepassing van het instrument te vergemakkelijken.

2.1 Sterke punten van ABIB

2.1.1 Heldere structuur door heldere theorieën

De reacties van directies en management van organisaties waarin een onderzoek is uitgevoerd met behulp van ABIB zijn enthousiast. Hetzelfde geldt voor de auditors die de onderzoeken hebben uitgevoerd. Uit gesprekken met betrokkenen blijkt dat dit enthousiasme zonder meer is gestimuleerd, doordat ABIB de mogelijkheid biedt om gestructureerd, overzichtelijk en ondanks dat voldoende gedetailleerd een heldere analyse van sterke en te verbeteren punten van een intern beheersingssysteem weer te geven.

Verder is ABIB goed toepasbaar, omdat de wijze van onderzoek opgehangen is aan de managementcyclus. Deze managementcyclus is zowel voor de auditors als voor het management van het te onderzoeken bedrijfs onderdeel zeer herkenbaar, waardoor beide partijen over het algemeen snel op een lijn zitten en misverstanden worden voorkomen. Door de herkenbare aanpak vergroot ABIB de bewustwording omtrent interne beheersing bij alle betrokkenen in een bedrijf. Dit is op zich al een winstpunt, omdat meer aandacht voor interne beheersing leidt tot een effectiever intern-beheersingssysteem.

Door de heldere analyse van de sterke en te verbeteren punten is ABIB goed bruikbaar om verbeterpunten voor de effectiviteit van de interne beheersing te formuleren en hieraan prioriteiten toe te kennen. Tenslotte biedt de gestructureerde en overzichtelijke aanpak een mogelijkheid tot benchmarking, waardoor het management van grote ondernemingen op snelle wijze inzicht krijgt in de overeenkomsten en verschillen in de interne beheersing van verschillende business-units, werkmaatschappijen en/of afdelingen.

2.1.2 Gedetailleerde en volledige uitwerking van interne beheersing

Het begrip interne beheersing en de samenstelling van de (deel)componenten zijn afgeleid van het COSO en CoCo-rapport. Deze (deel)componenten zijn in detail uitgewerkt door middel van aandachtspunten die gestructureerd zijn aan de hand van de managementcyclus. In de praktijk is gebleken dat deze uitgebreide uitwerking van het begrip interne beheersing als zeer bruikbaar wordt ervaren. Het geeft degene die ABIB toepast een goede houvast bij het bepalen van het te onderzoeken object en het uitvoeren van dat onderzoek. ABIB is zodanig gedetailleerd samengesteld dat het instrument van toepassing kan zijn op elke organisatie.

2.1.3 Ondersteuning door facilitatortrainingen

Organisaties die ABIB toepassen of overwegen om te gaan toepassen, kunnen een facilitatortraining volgen. Deze training informeert hen over de toepassingsmogelijkheden van ABIB. Daarbij worden voorbeelden gebruikt van organisaties die ABIB reeds toepassen. Deelnemers aan de training hebben met name de ervaringen van andere gebruikers als erg verhelderend ervaren. Het heeft hen geholpen om het instrument snel te doorgronden en om te bepalen of het instrument voor de eigen organisatie toepasbaar is. Tevens geeft de training handreikingen voor de toepassing van ABIB.

2.1.4 Korte doorlooptijd

Een ABIB-audit is een onderzoek dat in een relatief kort tijdsbestek gehouden kan worden. U kunt denken aan enkele weken. Daarbij wordt ervan uitgegaan dat de audit door twee auditors verricht wordt en dat de

betrokken managers volledige medewerking verlenen en beschikbaar zijn. Verderop in dit document worden handreikingen gegeven om een korte doorlooptijd daadwerkelijk te realiseren.

2.2 Wensen uit de praktijk

Uit de ervaringen van organisaties die ABIB toepassen zijn de volgende wensen naar voren gekomen:

- Duidelijkere typering van ABIB en doelgroep.
- Inzichten in hoe om te gaan met overlap tussen deelcomponenten.
- Verduidelijking van begripsbepalingen van de deelcomponenten.
- Inzichten in hoe weging van deelcomponenten kan plaatsvinden.
- Handreikingen voor het operationaliseren van aandachtspunten.

Deze wensen zijn reden geweest om ABIB te vernieuwen. Het heeft geleid tot een aanscherping van het instrument waarin de aandachtspunten en werkbladen zijn opgenomen. De aanscherpingen bestaan uit het verduidelijken van de begrippen behorende bij elk deelcomponent en een aanpassing van de lay-out van de werkbladen.

Daarnaast is dit deel “handreikingen voor implementatie en gebruik” toegevoegd. Hierin worden op overzichtelijke wijze inzichten verschaft die een effectieve en efficiënte inbedding en toepassing van ABIB mogelijk maakt. De handreikingen die geboden worden zijn niet volledig maar bieden u hiervoor wel de belangrijkste inzichten. Aangezien elke organisatie haar eigen unieke kenmerken heeft, zal implementatie en gebruik ook elke keer anders zijn. De handreikingen zijn dan ook geen best practice-beschrijving maar dragen ideeën/opties/oplossingen aan waaruit u, voor uw organisatie de beste kunt selecteren.

Het deel “achtergronden” waarin de bouwstenen van ABIB worden toegelicht, is ongewijzigd gebleven.

3 Handreikingen bij het instrument zelf

3.1 Overlap en herhaling tussen (deel)componenten

Bij toepassing van ABIB in de praktijk (lees: houden van interviews) is gebleken dat onderwerpen die eerder behandeld zijn herhaald (dreigen te) worden. Op zich is dat niet onlogisch, aangezien alle (deel) componenten met elkaar samenhangen en elkaar daardoor in zekere mate overlappen.

Om te voorkomen dat de interviews hierdoor minder vlot verlopen, is het allereerst van groot belang dat de auditors de samenhang tussen de verschillende deelcomponenten onderkennen. Hierdoor kunnen zij voor het interview reeds inschatten in welke situaties zich eventuele herhaling voor kan doen. Verder kan het tijdens een interview voorkomen dat bij de behandeling van een bepaalde deelcomponent reeds antwoorden worden gegeven op vragen die (ook) betrekking hebben op andere deelcomponenten. Het is dan zaak om tijdens het interview een goede afweging te maken welke aspecten van een deelcomponent reeds in de loop van het interview aan de orde zijn gekomen en welke nog niet. Vervolgens dient u er bij de uitwerking van de interviews aan te denken om de onderlinge relaties tussen de deelcomponenten die tijdens het interview zijn gebleken ook als zodanig uit te werken in de sterkte/zwakte-analyse in de werkpagina's, bijvoorbeeld via kruisverwijzingen tussen twee deelcomponenten (zie bijlage 1).

3.2 Bruikbaarheid begripsbepaling deelcomponenten

In de praktijk is gebleken dat de omschrijvingen en/of definities van de deelcomponenten problemen veroorzaken tijdens de interviews. Het gevolg kan zijn dat de auditors van bepaalde componenten onvoldoende duidelijk kunnen maken wat de betekenis is en wat het belang van de betreffende deelcomponent is voor interne beheersing. Hierdoor kan onduidelijkheid ontstaan over de wijze waarop het bedrijfs-onderdeel inhoud geeft aan de betreffende deelcomponent. Dit is bijvoorbeeld gebleken bij de deelcomponenten "follow-up" en "veronderstellingen en uitgangspunten", waarschijnlijk niet toevallig de deelcomponenten die het slechtst scoren in de enquête over het belang van de verschillende deelcomponenten (zie bijlage 3 voor de uitkomsten van deze enquête).

Om dit probleem te voorkomen zijn in het instrument voor elk van de 20 deelcomponenten voorbeelden toegevoegd van onderwerpen waar de desbetreffende component betrekking op heeft in de vorm: "Denkt u bijvoorbeeld aan...". Deze voorbeelden zijn niet van toepassing op elk bedrijf, maar kunnen behulpzaam zijn bij het toepassen van een deelcomponent op uw specifieke situatie.

3.3 Relatie met andere benaderingen voor kwaliteitsbeheersing

Bedenk voordat u ABIB introduceert bij een bedrijf dat ABIB niet het enige instrument is dat gebruikt kan worden voor de beoordeling van interne beheersing. Veel organisaties maken reeds gebruik van andere instrumenten en modellen voor het analyseren, beoordelen en verbeteren van de kwaliteit van interne beheersing. Dat wil echter niet zeggen dat ABIB geen toegevoegde waarde kan hebben in deze bedrijven. Voor een goed begrip van ABIB en om de toepassing in de praktijk te bevorderen wordt in dit hoofdstuk de relatie met enkele andere veel toegepaste benaderingen voor kwaliteitsbeheersing aangegeven. Daarbij worden achtereenvolgens behandeld: Operational auditing, het KAD-model, ISO-certificering en het EFQM-model. Een kanttekening die hierbij moet worden geplaatst is dat elke benadering op zichzelf staat en zich daardoor moeilijk laat vergelijken met andere benaderingen.

Het is daarbij niet zozeer van belang dat u zoekt naar de verschillen tussen deze benaderingen, maar eerder naar terreinen waarop zij elkaar kunnen aanvullen. Een belangrijke overeenkomst tussen ABIB en andere interne-beheersingsinstrumenten en kwaliteitsmodellen is dat al deze benaderingen gericht zijn op het analyseren van sterke en te verbeteren punten (dus ook continue verbetering). ABIB kan een goede aanvulling vormen op de andere benaderingen van interne beheersing, aangezien ABIB gericht is op het op een gestandaardiseerde manier afleggen van verantwoording over de effectiviteit van de interne beheersing.

De genoemde modellen voor beheersing en kwaliteit hebben in de praktijk al bewezen zelfstandig bestaansrecht te hebben. Een combinatie met ABIB zal naar verwachting een nog betere toepassing in de

praktijk mogelijk maken en daarmee een bijdrage kunnen leveren aan een continue verbetering van de kwaliteit van interne beheersing in organisaties.

Hieronder is een korte toelichting gegeven op de doelstelling van de verschillende benaderingen. Tevens wordt in hoofdlijnen de relatie aangegeven met ABIB.

3.3.1 Operational auditing

Doelstelling

Operational auditing wordt gedefinieerd als het verbeteren van de kwaliteit van de beheersing van bedrijfsprocessen gericht op het realiseren van de bedrijfsdoelstellingen. Het betreft niet alleen beheersing van operationele processen, maar beheersing van de organisatie in brede zin. Dit betekent dat met name ook de vertaling van een missie in concrete doelstellingen en de consistentie daarvan met de getroffen beheersingsmaatregelen in de organisatie, onderwerp van onderzoek zullen zijn bij een operational audit. De doelstelling is het management een spiegel voor te houden en zodoende verbeteringen te bewerkstelligen. Bij een operational audit wordt gebruikgemaakt van legio modellen, waaronder ABIB en onderstaande veelgebruikte modellen.

Relatie met ABIB

ABIB kan, net als het hierna te bespreken KAD-model, in een organisatie worden gebruikt voor het selecteren van onderwerpen voor operational audits en kan daarmee een goede basis zijn voor nader onderzoek, al dan niet met behulp van het KAD-model. Bij het uitvoeren van operational audits is het zinvol om kennis te hebben van ABIB om zodoende mogelijke risicogebieden te kunnen signaleren en deze met het management te kunnen bespreken, voordat meer diepgaand onderzoek zal plaatsvinden. ABIB en KAD behoren tot de toolkit van de operational auditor.

3.3.2 KAD-model

Doelstelling

De gedachte van het KAD-model sluit naadloos aan op de veel gehanteerde operational auditdoelstellingen. Het KAD-model is een analyse- en ontwerpinstrument dat in de praktijk veel wordt gebruikt voor het beoordelen van de beheersing van processen in al zijn facetten, op strategisch, tactisch en operationeel niveau. Op basis van de strategische uitgangspunten worden resultaatgebieden en processen geselecteerd en afgebakend. Uitgaande van de door het management vastgestelde doelen en productdefinities worden de in de processen getroffen beheersingsmaatregelen beoordeeld op consistentie met deze doelstellingen en op volledigheid en onderlinge samenhang, mede gezien de aard van het desbetreffende proces. Ook informatievoorziening, communicatie, personele- en culturele aspecten worden meegewogen in relatie tot de doelstellingen en beheersingsmaatregelen.

Relatie met ABIB

Het KAD-model bevat geen harde normen of voorbeelden van te treffen maatregelen in een bepaalde situatie ("best practices"). KAD richt zich op de consistentie in de doorvertaling van beleidskeuzes en op procesbeheersing hetgeen normerend werkt. KAD kan in de praktijk worden aangevuld met ideeën over relevante maatregelen vanuit de meer procedurele modellen zoals ABIB, COSO en ISO.

In situaties waarin het strategisch en tactisch niveau als gegeven moet worden beschouwd, is een risicoanalyse van de organisatie volgens ABIB te overwegen. Dit kan worden gevolgd door een nadere analyse van de procesbeheersing met behulp van de in Nederland veel gehanteerde procesmodule van het KAD-model, gericht op het zichtbaar maken van concrete verbetermogelijkheden en de noodzakelijke operationalisering.

3.3.3 ISO-certificering

Doelstelling

Het ontvangen van een ISO-certificaat betekent dat binnen de desbetreffende organisatie de processen verlopen zoals deze eerder zijn beschreven; een ISO-certificaat verschaft dus zekerheid over de procesbeheersing. Gekoppeld aan een goede productdefinitie krijgt de afnemer een waarborg voor productkwaliteit. Het ISO-certificaat is daarmee in de praktijk tevens een concurrentie-instrument geworden. Het ISO-certificaat op zichzelf garandeert echter nog geen goede kwaliteit van de eindproducten.

Relatie met ABIB

In vergelijking met ABIB beweegt ISO-certificering zich meer in de componenten “beheersingsmaatregelen” en “bewaking”, maar ontwikkelt zich richting het overkoepelende beleid. ISO-certificering kan worden gezien als hulpmiddel om bekende processen goed te blijven beheersen. ABIB beoogt in eerste instantie een breder inzicht in de beheersing van de totale organisatie te verschaffen, echter met minder diepgang. Een auditor die met ABIB aan de slag gaat zal dankbaar gebruikmaken van de in het kader van de ISO-certificering beschikbare informatie over de procesinrichting en -beheersing.

3.3.4 EFQM/INK-model

Doelstelling

Het EFQM-model (EFQM staat voor European Foundation of Quality Management) en het Nederlandse INK-model (Instituut Nederlandse Kwaliteit) beogen de kwaliteit van de beheersing te verbeteren door een organisatie op negen gebieden te evalueren, uitgaande van de drie invalshoeken leiderschap, processen en resultaten. De negen gebieden zijn onderverdeeld in resultaatgebieden en organisatiegebieden. Onvolkomenheden in de resultaatgebieden worden geacht te zijn veroorzaakt in de organisatiegebieden. In het model worden vijf niveaus van functioneren onderscheiden, van activiteitsniveau tot maatschappijniveau. Daarbij is het de bedoeling dat de negen gebieden min of meer op hetzelfde niveau functioneren om vervolgens gezamenlijk naar een hoger niveau te kunnen worden gebracht (continu verbeteren). De evaluatie wordt door het management zelf uitgevoerd (self assessment), waarbij een belangrijke rol kan zijn weggelegd voor een facilitator. Deze aanpak kan leiden tot een enthousiast en breed gedragen kwaliteitsverbeteringsprogramma. Om de beoogde groei vast te stellen en om te kunnen bijsturen dient de zelfevaluatie na verloop van tijd te worden herhaald.

Relatie met ABIB

Het EFQM-model geeft net als ABIB een totaal beeld van de beheersing van een organisatie. In het EFQM-model staat de waardering door stakeholders centraal, zoals klanten, leveranciers, personeel en maatschappij. ABIB benadert de organisatie meer vanuit een risicoperspectief, gegeven de doelstellingen, waarbij de nadere analyse is gebaseerd op de managementcyclus. Gezien deze verschillende uitgangspunten is het lastig om een eenduidige vergelijking te maken tussen beide modellen.

Het is belangrijk te realiseren dat in het EFQM-model enkele veronderstellingen zijn opgenomen, zoals de gedachte dat een organisatie zich continu moet verbeteren, dat participatief leiderschap altijd gewenst is en dat productgericht organiseren de voorkeur verdient boven functioneel gericht organiseren. Ook de gedachte dat de gebieden op een zelfde niveau moeten worden gebracht heeft iets dwingend en kan in strijd zijn met de bedrijfsdoelstelling in de specifieke situatie.

3.3.5 Conclusie

Zoals reeds in de inleiding gesteld zijn ABIB en andere modellen op zichzelf staande benaderingen van de werkelijkheid. Het is daarom niet zozeer van belang op zoek te gaan naar verschillen tussen deze benaderingen, maar eerder naar terreinen waarop zij elkaar kunnen aanvullen. De hierboven aangegeven benaderingen hebben in de praktijk ook al bewezen zelfstandig bestaansrecht te hebben. Een combinatie met ABIB zal een nog betere toepassing in de praktijk mogelijk maken en daarmee een bijdrage kunnen leveren aan een nog betere kwaliteit van beheersing van organisaties.

3.4 Is ABIB bruikbaar binnen de (semi)overheidssfeer

3.4.1 Rijksoverheid

Na de realisatie van het project VBTB (Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording) wordt vanaf 2003 in het jaarverslag niet meer primair verantwoording afgelegd over de uitkomsten van het gevoerde financieel beheer, maar meer nadrukkelijk ook over de realisatie van beleidsdoelstellingen en de daaraan ten grondslag liggende bedrijfsvoering. Die bedrijfsvoering krijgt in het departementale jaarverslag een bijzondere positie.

De rijksoverheid heeft de intentie om vanaf het departementale jaarverslag 2002 in een afzonderlijke paragraaf in te gaan op de bedrijfsvoering van een ministerie. Dit moet uitmonden in een zogenaamde bedrijfsvoeringsparagraaf met een "mededeling over de bedrijfsvoering". Het doel van deze mededeling is dat wordt aangegeven of het interne-beheersingssysteem (het management control-systeem) waarborgen biedt voor het realiseren van de beleidsdoelstellingen. Hierdoor richt de mededeling de aandacht vooral op bijzonderheden. Gedacht kan worden aan het vermelden van specifieke risico's bij de bedrijfsvoering of van afgeronde of nog te doorlopen verbetertrajecten.

Aan de hand van vijf pilots bij vijf ministeries wordt de mededeling over de bedrijfsvoering verder ontwikkeld. De pilots zijn er op gericht antwoorden te krijgen op verschillende vragen die tot nu toe ten aanzien van de reikwijdte en normering van de mededeling over de bedrijfsvoering hebben gespeeld. Het is namelijk van belang dat niet alleen de minister inzicht heeft in de strekking van de mededeling over de bedrijfsvoering en hoe een dergelijke mededeling totstandkomt c.q. moet worden onderbouwd. Ook voor het parlement is het van belang te weten welke verwachtingen ten aanzien van de mededeling over de bedrijfsvoering gerechtvaardigd zijn.

Om iets te kunnen zeggen over de reikwijdte van de mededeling over de bedrijfsvoering moet allereerst het begrip bedrijfsvoering op eenduidige wijze zijn gedefinieerd. Zowel in de regeringsnota VBTB (1999) als de voortgangsrapportage VBTB (2000) is hiertoe een eerste aanzet gegeven. De begripsafbakening van bedrijfsvoering heeft onder meer door de pilots verder vorm gekregen. Centraal bij de bedrijfsvoering staat sturing en beheersing, waarbij een nadrukkelijke koppeling tussen bedrijfsvoering en (de realisatie) van beleidsdoelstellingen is gemaakt. Bedrijfsvoering wordt gedefinieerd als: "de sturing en beheersing van bedrijfsprocessen binnen een ministerie om de gestelde beleidsdoelstellingen te kunnen realiseren. Het betreft sturing en beheersing van zowel de primaire processen als van de processen die hiervoor faciliterend zijn (de zgn. ondersteunende processen)".

De reikwijdte van de mededeling is tweeledig:

1. De mededeling heeft betrekking op de interne sturing en beheersing, oftewel de "management control", waarbij voor alle ministeries dezelfde kwaliteitseisen worden gesteld.
2. De mededeling richt zich bij elk ministerie op die onderdelen van de bedrijfsvoering waarover voldoende informatie bestaat om een mededeling te kunnen "afgeven".

Per ministerie zal worden aangegeven wat de specifieke reikwijdte is. Rijksbreed wordt een groeitraject bepaald naar het moment waarop de mededeling zich over de integrale bedrijfsvoering uitstrekt.

Aan een dergelijke mededeling ligt de "management control"-gedachte ten grondslag. Management control is het - door de leiding van een organisatie aangestuurd en toegepast - intern proces met het oog op het beheersen van de uit te voeren bedrijfsactiviteiten. Dit wil zeggen dat wanneer de risico's van bedrijfsvoering op systematische wijze in kaart worden gebracht en maatregelen worden genomen om die risico's weg te nemen, te verkleinen of in ieder geval beheersbaar te maken, de minister de kwaliteit van bedrijfsvoering met redelijke mate van zekerheid kan waarborgen. Risico-analyse is daarmee een belangrijk onderdeel van management control.

De mededeling over de bedrijfsvoering is naast een "in control statement" tevens een uitzonderingsrapportage. Naast de mededeling dat risico's worden onderkend en dat hierop beheersingsmaatregelen worden genomen, worden tevens de "uitzonderingen" belicht. Dat wil zeggen dat er ruimte bestaat om specifieke, nieuwe of opvallende risico's (zoals bijvoorbeeld binnen specifieke projecten) te vermelden en de noodzakelijke beheersingsmaatregelen aan te geven. Tevens kunnen belangrijke doorgevoerde kwaliteitsverbeteringen worden vermeld.

Een analysekader als ABIB zou bij de totstandkoming en onderbouwing van de mededeling over de bedrijfsvoering een nuttige rol kunnen vervullen. Gelet op de variatie in de beleids- en bedrijfsprocessen van (onderdelen van) departementen zal in iedere situatie een passend audit-instrumentarium moeten worden ontwikkeld.

3.4.2 Lagere overheid

Zouden “Rotterdamse toestanden” of de “Zuidhollandse leningaffaire” te voorkomen zijn geweest met ABIB? Het is te hopen, maar zeker is het niet. Toch is ook in het lokaal bestuur de aandacht voor management control gegroeid. Door het toenemend aantal kleine beleidsvormende bestuurskernen en relatief zelfstandige diensten, groeit de behoefte aan management control langs verschillende lijnen. Centraal, om grip of zicht te houden op kritische processen bij de diensten. Bij diensten zelf, om nieuw verworven integrale verantwoordelijkheden daadwerkelijk te kunnen dragen. En last but not least, om her en der opkomende Lokale Rekenkamers instrumenten aan te reiken teneinde inhoud te geven aan de nieuwe taak ten aanzien van doelmatigheidstoetsing. Er liggen kansen voor de lokale benutting van ABIB wanneer potentiële gebruikers gezamenlijk of externe dienstverleners ABIB specificeren voor in meerdere gemeenten of provincies voorkomende bedrijfsprocessen, als uitkeringsverstrekking, lokale belastingheffing of vergunningprocedures.

4 Handreikingen bij de toepassing van het instrument

4.1 Wanneer introduceert u ABIB en op welke wijze?

De vraag die u zich altijd zult stellen, of misschien al gesteld heeft, voordat u een onderzoek met ABIB kunt gaan doen, is wanneer u dit onderzoeksinstrument kunt introduceren en op welke wijze. Helaas is er geen eenduidig antwoord te geven op deze vraag, maar er zijn legio mogelijkheden die u kunt aangrijpen, zoals de invoering van een nieuwe strategie, of een wijziging in de organisatiestructuur. Daarnaast kunt u ABIB hanteren als analyse-instrument om mogelijk te verbeteren punten te signaleren.

Een goede manier om voldoende commitment te verkrijgen is door ABIB te presenteren aan het management van het te auditen bedrijfsonderdeel. In de presentatie kan worden uiteengezet wat ABIB inhoudt en op welke wijze het instrument kan worden gebruikt: als audit-instrument, als managementinstrument of als een combinatie van beide.

Benadruk in uw presentatie de sterke punten van ABIB en motiveer waarom deze opwegen tegen de nadelen van een ABIB-onderzoek.

Naast de hiervoor genoemde sterke punten en aandachtspunten van ABIB, kunt u in uw presentatie aandacht besteden aan de praktische kanten van ABIB. Denk bijvoorbeeld aan de scope van een eventueel uit te voeren audit, de planning en doorlooptijd daarvan en de interviews die zullen worden gehouden en de wijze waarop de uitkomsten van interviews zullen worden teruggekoppeld. Ga tevens in op de consequenties van eventuele uitkomsten van een audit.

4.2 Heeft u de juiste deskundigheden in huis?

De werkzaamheden die bij het werken met ABIB worden uitgevoerd, vertonen belangrijke overeenkomsten met de werkzaamheden in het kader van een Operational Audit.

Daarom kan het analyseren van interne-beheersingssystemen en vervolgens het beoordelen van de effectiviteit daarvan voor sommigen een nieuwe tak van sport zijn. Als u vanuit deze situatie met ABIB gaat werken, bedenk dan dat het niet eenvoudig is om deze operational audit-getinte werkzaamheden naast of bij de gewone werkzaamheden te doen, aangezien u te maken krijgt met tal van zaken die minder relevant zijn bij het werken met of controleren van financiële informatie.

Het werken met ABIB en het analyseren en beoordelen van een intern-beheersingssysteem vereist specifieke kennis en vaardigheden op het gebied van organisatiekunde en/of bedrijfsdiagnose. Daarnaast zullen de auditors communicatief vaardig moeten zijn, inlevingsvermogen moeten hebben en zullen zij hun interviewtechnieken voldoende moeten beheersen.

De auditor houdt het management bij een ABIB-onderzoek als het ware een spiegel voor. Dit betekent dat hij zich moet kunnen verplaatsen in de leefwereld en de denkbeelden van de verschillende managers (financieel manager, ICT-manager, commercieel manager, etc).

Tenslotte is het ook belangrijk dat u zich realiseert dat er geen uitgekristalliseerd normenkader bestaat, waar eventuele oordelen op gebaseerd kunnen worden. De oordeelsvorming betreft zowel het oordeel over een afzonderlijke component, als het samenvattende oordeel over een hoofdcomponent en uiteindelijk het oordeel over de interne beheersing als geheel.

4.3 Zijn de aandachtspunten in voldoende mate geoperationaliseerd?

Een belangrijk onderdeel van ABIB zijn de aandachtspunten. Deze hebben in beginsel een algemeen (generiek) karakter. In de praktijk duikt regelmatig de vraag op in welke mate de aandachtspunten op de werkpagina's van ABIB geoperationaliseerd moeten worden naar de specifieke situatie bij het te auditen bedrijfsonderdeel. De praktijk wijst uit dat ABIB prima generiek is toe te passen, u kunt echter overwegen om het instrument te operationaliseren.

Als u de aandachtspunten generiek wilt toepassen, hanteer dan de aandachtspunten per onderdeel niet als punten die u beslist moet beantwoorden, maar als aandachtspunten. Houd hierbij wel in gedachten dat de aandachtspunten niet in alle gevallen een volledig beeld geven van de situatie die u in uw specifieke onderneming aantreft.

Als u het instrument wel specifiek wilt maken kunt u aandachtspunten toevoegen dan wel aandachtspunten die niet relevant zijn voor uw onderneming weglaten.

Een van de belangrijkste factoren die van invloed is op het al dan niet operationaliseren van ABIB betreft de wijze waarop het onderzoek wordt uitgevoerd. Er zijn drie typen analyse- en beoordelingsprocessen onderkend, te weten: audit, facilitated self assessment en self assessment. Deze typen onderscheiden zich voornamelijk door de manier waarop informatie wordt verzameld en hoe daarmee tot een oordeel over interne beheersing gekomen wordt. Daarnaast geldt dat de aandachtspunten normatiever worden naarmate deze verder geoperationaliseerd zijn.

In figuur 1 is de mate van operationalisering in relatie gebracht met deze drie onderzoeksmethoden. Dat heeft geleid tot vier zgn. "beoordelingsvormen". Deze staan voor de manier waarop tot een analyse en beoordeling van interne beheersing wordt gekomen die verderop in de tekst wordt toegelicht. Bepaalde kwadranten zijn niet ingevuld. Onderzoeken in de twee niet ingevulde kwadranten linksboven leiden veelal tot efficiencyverlies. De aandachtspunten behoeven namelijk niet verder geoperationaliseerd te worden dan noodzakelijk is. De drie niet ingevulde kwadranten rechtsonder leveren over het algemeen geen effectieve combinatie op. Aandachtspunten die in onvoldoende mate geoperationaliseerd zijn, zijn niet bruikbaar voor het desbetreffende analyse- en beoordelingsproces.

Figuur 1: relatie tussen mate van operationaliseren en type analyse- en beoordelingsproces

Mate van operationaliseren aandachtspunten	Sterk specifiek			4. Questionnaires
	Zwak specifiek	2. Gestructureerde interviews	3. Workshops	
	Generiek	1. Ongestructureerde interviews		
		Audit	Gefaciliteerde self assessment	Self assessment
		Onderzoeksmethoden		

4.4 Operationaliseren van de aandachtspunten

Het operationaliseren van de aandachtspunten kan geschieden door middel van het doorvoeren van een aantal aanpassingen. Deze aanpassingen zijn gericht op het voor de eigen organisatie inzichtelijk maken van de generieke aandachtspunten en het verhogen van het normatieve karakter van die aandachtspunten. Welke aanpassingen dienen te worden doorgevoerd is afhankelijk van de gewenste operationalisering. Hieronder worden mogelijke aanpassingen weergegeven die behoren bij onderzoekstechnieken zoals opgenomen in figuur 1.

Tabel 1: het operationaliseren van de aandachtspunten

Operationaliseren aandachtspunten	Beoordelingsvormen
Een evenwichtige samenstelling van aandachtspunten door: <ul style="list-style-type: none">• Overbodige en minder relevante aandachtspunten te verwijderen;• Relevante aandachtspunten toe te voegen;• Bestaande aandachtspunten op te splitsen in diverse andere aandachtspunten. Een evenwichtige samenstelling van de vorm waarin de aandachtspunten worden weergegeven door: <ul style="list-style-type: none">• Aandachtspunten te herschrijven in open vragen;• Aandachtspunten te herschrijven in gesloten vragen waar alleen eenduidige antwoorden op mogelijk zijn, zoals "ja-nee"-vragen en "hoe vaak"-vragen;• Aandachtspunten te herschrijven tot kritische stellingen. Het voor de organisatie verduidelijken van de aandachtspunten door: <ul style="list-style-type: none">• Organisatiespecifieke voorbeelden toevoegen• Algemene begrippen vervangen door organisatiespecifieke	Gestructureerde/ ongestructureerde interviews en questionnaires Gestructureerde interviews en workshops Gestructureerde interviews en questionnaires Workshops Gestructureerde interviews, workshops en questionnaires

4.5 Interviews, workshops of een vragenlijst?

4.5.1 Ongestructureerde interviews

Het generiek hanteren van de aandachtspunten betekent dat deze worden gebruikt zoals opgenomen in het deel "analyse- en beoordelingsinstrument". Aanpassingen zijn niet noodzakelijk. Het in deze hoedanigheid hanteren van de aandachtspunten kan efficiënt en effectief plaatsvinden bij de "audit".

Het hanteren van de aandachtspunten kan op twee momenten van het audit-proces plaatsvinden:

- 1) Ter oriëntatie op het houden van de interviews die noodzakelijk zijn voor de verwerving van informatie op basis waarvan adviezen en oordelen worden samengesteld. Een goede oriëntatie is belangrijk aangezien het generieke karakter van de aandachtspunten maakt dat deze tijdens het interviewen niet bruikbaar zijn als interviewprotocol.
- 2) Bij het opstellen van een rapportage. Het gaat dan voornamelijk om het bepalen van de volledigheid van de uit ongestructureerde interviews verkregen gegevens en op basis daarvan geven van adviezen en/of vellen van een oordeel.

Het voordeel van het beoordelen door middel van ongestructureerde interviews, is dat geen tijd besteed hoeft te worden aan het aanpassen van de generieke aandachtspunten. Het nadeel kan zijn dat ervaren auditors nodig zijn met veel kennis over de organisatie om de beoordeling goed uit te voeren.

Doordat de generieke aandachtspunten slechts een licht normatief karakter hebben en de auditors bij het uitvoeren van een onderzoek via ongestructureerde interviews een belangrijke rol hebben bij het uitvoeren van de analyse en beoordeling van de interne beheersing, bestaat een aanzienlijk risico dat de norm door de auditors wordt bepaald en de kwaliteit hiervan ter discussie kan worden gesteld.

Bij toepassing van ABIB is en blijft het management verantwoordelijk voor het vaststellen van de norm voor het bepalen van de mate van interne beheersing. De auditor mag een voorzet geven, maar de norm is en blijft de eindverantwoordelijkheid van het management.

Een goede normstelling en oordeelsvorming is dus belangrijk. Een manier om daar invulling aan te geven, is door de verschillende betrokken auditors, audit managers en het management van het te auditen bedrijfsonderdeel op basis van de bevindingen, onafhankelijk van elkaar een oordeel te laten vellen. De werkbladen kunnen hierbij behulpzaam zijn. Vervolgens worden de oordelen vergeleken, de verschillen bediscussieerd en wordt tot overeenstemming gekomen.

Bij het bespreken en afstemmen van de onafhankelijk van elkaar verkregen oordelen is het belangrijk om rekening te houden met eventuele dominantie in de groep, waardoor consensus schijn is of dat vage compromissen worden bereikt en het oordeel door een ieder anders wordt geïnterpreteerd. Hierdoor bestaat een groot risico van onzuiverheid in de oordeelsvorming.

Tabel 2: Ongestructureerde interviews

Randvoorwaarden	Voordelen	Nadelen
<ul style="list-style-type: none"> • Hoge mate van deskundigheid en audit-vaardigheden • Gebruik bij voorbereiding op interviews en rapportage • Norm mede laten bepalen door management 	<ul style="list-style-type: none"> • Snel toe te passen • Op elke business unit toepasbaar • Aanmoedigen van creativiteit met betrekking tot audit 	<ul style="list-style-type: none"> • Hoog gekwalificeerd personeel nodig • Laag normatief karakter • Grote subjectiviteit in normstelling en oordeel

4.5.2 Gestructureerde interviews

De aandachtspunten kunnen in het geval van een “audit” ook “zwak specifiek” worden gemaakt. Om de aandachtspunten in die hoedanigheid te gebruiken, dient de organisatie aanpassingen te maken. Deze aanpassingen zijn gericht op het voor de eigen organisatie inzichtelijker maken van de generieke aandachtspunten en op het verhogen van het normatieve karakter van die aandachtspunten. De hiervoor noodzakelijke aanpassingen zijn reeds weergegeven in paragraaf 4.4 en kunnen leiden tot een lijst met open en gesloten vragen.

Een voordeel van het beoordelen van de mate van interne beheersing door middel van gestructureerde interviews is dat er minder zware eisen worden gesteld aan de uitvoerende auditors, omdat het meeste denkwerk al is verricht voordat de interviews worden gehouden. Zeker wanneer met meerdere interviewteams wordt gewerkt verdient deze methode, gezien de overdraagbaarheid, snel de voorkeur. De vragenlijst zal vooraf worden getest op eenduidigheid en de gewenste mate van volledigheid. De interviews zullen beter gestructureerd verlopen, waardoor deze mogelijk tot betrouwbaarder uitkomsten zullen leiden. Bedenk wel dat de interpretatie bij onervaren auditors alsnog leidt tot minder betrouwbare uitkomsten van de interviews en de mate van voorbereiding sterk bepalend is voor de kwaliteit van de uitvoering.

Het voordeel van het specifiek maken van de aandachtspunten is dat deze kunnen worden gebruikt bij de rapportage; ter beoordeling van de volledigheid van de verworven informatie, bij het aanreiken van oplossingsrichtingen en bij de oordeelsvorming.

Het belangrijkste nadeel van het specifiek maken van de aandachtspunten is dat dit de nodige voorbereidingstijd vergt en het resultaat aan veranderingen in de organisatie onderhevig is. Bovendien is het op voorhand niet altijd duidelijk in welke mate deze voorbereidingstijd bij het veldwerk wordt terugverdiend, in tijd of kwaliteit.

Tabel 3: Gestructureerde interviews

Randvoorwaarden	Voordelen	Nadelen
<ul style="list-style-type: none"> • Aandachtspunten laten operationaliseren door deskundig en ervaren auditor met kennis van organisatie • Gebruik bij voorbereiding op en tijdens interviews en rapportage • Norm mede laten bepalen door management 	<ul style="list-style-type: none"> • Beter overdraagbaar naar auditors in het team • Gestructureerd afnemen van interviews • Hoger normatief karakter aandachtspunten 	<ul style="list-style-type: none"> • Operationaliseren aandachtspunten kost de nodige voorbereidingstijd • Geoperationaliseerde aandachtspunten aan verandering onderhevig

4.5.3 Workshops

De gefaciliteerde self assessment, in de vorm van workshops, is een vorm van analyseren en beoordelen van de interne beheersing waarbij een of meer facilitators met audit-ervaring, goede communicatieve vaardigheden en inlevingsvermogen in de problematiek van de organisatie, managers begeleiden. Gedetailleerde kennis van de organisatie of de branche kan zowel in het voordeel als in het nadeel van de facilitator werken. Een “buitenstaander” kan met een frisse blik de vinger leggen op binnen de groep aanvaarde vooroordelen en veronderstellingen. Het inlevingsvermogen moet een tekort aan bedrijfskennis compenseren teneinde de discussies in goede banen te kunnen leiden en de assessment voldoende efficiënt te laten verlopen. Een ervaren facilitator met beperkte bedrijfskennis is uitstekend te combineren met een in de business ervaren auditor.

Om ABIB op deze manier in te zetten dienen de aandachtspunten “zwak specifiek” te worden gemaakt. De noodzakelijke aanpassingen zijn reeds eerder beschreven.

De keuze voor het herschrijven van de aandachtspunten in meer specifieke open vragen of het herschrijven in een beperkt aantal kritische stellingen per deelcomponent is van minder groot belang. Hierbij dient u zich wel te realiseren dat deze vorm van groepsinterviews nieuwe onzuiverheden kent waaronder het groepsdenken en de dominantie van bijvoorbeeld de leiding. Daarnaast zijn de samenstelling van de groep en de heersende cultuur zeer relevant voor de betrouwbaarheid en effectiviteit.

De in open vragen of stellingen geoperationaliseerde aandachtspunten kunnen door facilitators worden gebruikt bij de oriëntatie op het houden van de workshops. Tevens kunnen deze in discussievorm worden gebruikt om managers tot adviezen en/of een oordeel te laten komen over de behandelde aspecten van interne beheersing. Tijdens het rapportageproces kan de uit de workshop verkregen informatie door de facilitators gestructureerd worden vastgelegd aan de hand van de vragen of stellingen.

De voordelen van de gefaciliteerde self assessment is dat de facilitators in een relatief korte tijd tot een analyse en beoordeling van de interne beheersing kunnen komen. Daarnaast kunnen de betrokken managers en medewerkers tijdens de workshop gezamenlijk de norm bepalen, waardoor de facilitator zoveel mogelijk buiten het proces van oordeelsvorming blijft en het oordeel niet wordt gekleurd door zijn persoonlijke mening.

Een inherent nadeel van deze methode is dat de analyse en beoordeling mogelijk minder grondig wordt uitgevoerd vanwege het korte tijdsbestek waarin dergelijke workshops over het algemeen worden gehouden. Het risico bestaat dat teveel gefocust wordt op de onderdelen van de interne beheersing die niet goed gaan of dat te lang stil gestaan wordt bij “stokpaardjes” van een van de deelnemers (dominantie in de groep). Hierdoor kan een onevenwichtig beeld van het systeem van interne beheersing ontstaan.

Tabel 4: Workshops

Randvoorwaarden	Voordelen	Nadelen
<ul style="list-style-type: none"> Aandachtspunten laten operationaliseren door deskundig en ervaren auditors met kennis van organisatie Gebruik bij voorbereiding op en tijdens workshops en rapportage Norm laten bepalen/bevestigen door management 	<ul style="list-style-type: none"> Relatief korte doorlooptijd audit Gemeenschappelijke normbepaling door het management Hoger normatief karakter aandachtspunten 	<ul style="list-style-type: none"> Operationaliseren van aandachtspunten kost tijd Geoperationaliseerde aandachtspunten zijn aan verandering onderhevig

4.5.4 Questionnaires

Het “sterk specifiek” maken van de aandachtspunten, betekent dat alle aandachtspunten worden herschreven naar gesloten vragen (questionnaire). Hierdoor ontstaan vragen met een hoog normatief karakter. Alleen het in deze hoedanigheid hanteren van de aandachtspunten kan leiden tot een efficiënte en effectieve “self assessment”.

Het verrichten van een self assessment vindt plaats door en voor het management. De questionnaire kan als hulpmiddel dienen bij de uitvoering daarvan. De begrijpelijkheid van de questionnaire is van groot belang voor de desbetreffende manager die wel materie kennis bezit maar veelal geen audit-kennis. Door het sterk normatieve karakter van de questionnaire leidt beantwoording daarvan min of meer automatisch tot de juiste aandachtspunten en/of oordelen. De interpretatie door de manager van de verkregen informatie speelt dus een relatief kleine rol. De rapportage van de bevindingen is voornamelijk van belang voor de manager zelf. Maar ook andere belanghebbenden, zoals een interne accountantsdienst of controllers, kunnen daar hun voordeel mee doen. Een computerapplicatie met de questionnaire met een standaardrapportagemogelijkheid daarin opgenomen, kan een bruikbare aanvulling zijn.

Een voordeel van de self assessment is dat dit snel en meerdere malen per jaar kan plaatsvinden waardoor goed kan worden ingesprongen op veranderingen in de organisatie. Een ander mogelijk voordeel is dat een versterkt commitment en bewustzijn ontstaat ten aanzien van interne beheersing, doordat de manager zelf een analyse van de interne beheersing uitvoert.

Een nadeel kan zijn dat de scherpe afbakening van de aandachtspunten leidt tot minder diepgang in de analyse en beoordeling van interne beheersing, waardoor een minder evenwichtig beeld van de mate van interne beheersing ontstaat. Het onderzoek kent na de totstandkoming en acceptatie van de questionnaire nauwelijks flexibiliteit meer. Ook hier geldt dat de kwaliteit van de questionnaire zeer bepalend is voor de kwaliteit van het verdere onderzoek en daarmee de onderzoeksuitkomsten. Daarnaast moet het management nauw zijn betrokken bij de ontwikkeling van de questionnaire en deze moet uitvoerig getest en formeel worden goedgekeurd.

Tabel 5: Questionnaires

Randvoorwaarden	Voordelen	Nadelen
<ul style="list-style-type: none"> Aandachtspunten laten operationaliseren door deskundig en ervaren auditor met kennis van organisatie Gebruik bij voorbereiding op en tijdens interviews en rapportage Norm mede laten bepalen door management 	<ul style="list-style-type: none"> Geen audit-kennis noodzakelijk bij het invullen Sterk normatief karakter Relatief korte doorlooptijd 	<ul style="list-style-type: none"> Ontwikkeling van een goede questionnaire is tijdrovend en niet eenvoudig Beperking van de scope en flexibiliteit

4.6 Wat is belangrijk tijdens de uitvoering van een onderzoek?

Zoals hierboven is aangegeven worden drie algemene methoden onderscheiden om het onderzoek uit te voeren. Ongeacht de onderzoeksmethode die u gebruikt om een analyse te maken van een intern beheersingssysteem of om een dergelijk systeem te beoordelen, neem altijd de volgende punten in ogenschouw.

ABIB en de terminologie van ABIB is voor u een bekend fenomeen (geworden). Dit geldt vaak niet voor de managers die worden geïnterviewd of de medewerkers die deelnemen aan een workshop. Zij zijn vaak niet gewend om te denken en spreken in de terminologie van ABIB. Zorg er daarom voor dat de mensen die mee doen met het onderzoek goed zijn geïnformeerd over het interview of de workshop en geef hen de mogelijkheid zich daarop voor te bereiden, bijvoorbeeld door hen een kopie te geven van het theoretische deel: Achtergrondinformatie van ABIB.

Als u het onderzoek uitvoert met behulp van interviews houd er dan rekening mee dat u erg veel informatie nodig hebt om het gehele instrument in te kunnen vullen. Dit duurt erg lang en vergt veel concentratie. Overweeg daarom of het noodzakelijk is om in één interview alle componenten te behandelen of dat u voldoende informatie uit het interview krijgt door de meest relevante componenten aan de orde stellen.

Gun uzelf ook voldoende tijd om de interviews uit te werken. De ervaring leert dat het beter is om één of twee interviews per dag af te nemen en deze direct uit te werken, dan eerst alle interviews te doen om vervolgens een volledige uitwerking te kunnen maken. Verder gaat het uitwerken van de interviews over het algemeen efficiënter als u de sterke en de te verbeteren punten direct noteert in de werkpagina's per deelcomponent.

Bij het uitvoeren van een onderzoek met het instrument maakt u een analyse van of geeft u een oordeel over een dynamisch systeem. Het is mogelijk dat het beeld dat u van het interne-beheersingssysteem krijgt, beïnvloed is door incidentele statische details.

Zorg er tenslotte voor dat het management van de start tot de afronding intensief betrokken blijft bij het onderzoek en bij het hele proces van interne beheersing. Op deze wijze zal de acceptatiegraad van de verbeterpunten over het algemeen erg hoog zijn.

4.7 Rapportage

Om te verzekeren dat de toepassing van ABIB niet een theoretische exercitie blijft, is duidelijke, praktische en handzame rapportage naar het management van het bedrijf of bedrijfs onderdeel een vereiste. Het analyseren en beoordelen van de interne beheersing is één, maar dit moet altijd worden gevolgd door een oordeel of er al dan niet actie moet worden ondernomen, en welke actie op hoofdlijnen dit dan zou moeten zijn.

Zoals alle managementrapportages dient ook de ABIB-rapportage kort en bondig te zijn. Omdat de rapportage idealiter voor alle managementniveaus bruikbaar dient te zijn, is de meest ideale modus een soort top-down-aanpak. In de praktijk vertaalt zich dit naar de volgende rapportonderdelen (gerangschikt naar detailniveau):

- Een managementsamenvatting waarin een schematische weergave van de resultaten is opgenomen.
- Een korte toelichting van de werkwijze en de bevindingen van het onderzoek per deelcomponent (indien mogelijk met aanbevelingen ter verbetering).
- Ingevulde werkpagina's per deelcomponent met gedetailleerde sterkte/zwakte-analyses als bijlagen.

In principe dient het hoogste managementniveau te kunnen volstaan met het lezen van de management-samenvatting. Het verantwoordelijk middenmanagement dient daarnaast ook de toelichting te lezen. De bijlagen zijn vooral van belang voor de medewerkers die verantwoordelijk zijn voor het doorvoeren van de noodzakelijke verbeteringen die zijn geïdentificeerd naar aanleiding van het onderzoek met behulp van ABIB.

5 Onderlinge weging van componenten en deelcomponenten

5.1 Inleiding

Na publicatie van ABIB is uit de reacties van gebruikers en deelnemers aan de ABIB-rainingen gebleken dat er behoefte bestaat aan een additionele handreiking voor het vaststellen van een alomvattend eindoordeel over de effectiviteit van het interne-beheersingssysteem en het relatieve belang (weging) van de onderliggende vijf componenten en twintig deelcomponenten. Het aangeven van sterke en te verbeteren punten per deelcomponent aan de hand van de aandachtspunten en het vaststellen van een oordeel per deelcomponent leidt niet tot grote problemen. Gebruikers hebben behoefte aan een vertaling van alle bevindingen in één alomvattend eindoordeel.

Weging van de deeloordelen kan zowel kwalitatief op basis van inhoudelijke argumenten als kwantitatief op basis van een relatief gewicht plaatsvinden. In ABIB is doelbewust geen keuze gemaakt. Daarvoor verschillen organisaties te veel. In het instrument is ruimte gelaten om het eindoordeel zelf te motiveren. Als gebruikers het eindoordeel kwantitatief willen beargumenteren is dat mogelijk. Maar ook een kwalitatieve weging kan leiden tot een bruikbaar eindoordeel. Bij de totstandkoming van het instrument zijn bij een aantal organisaties pilots uitgevoerd. Ook daar is gesproken over het vraagstuk van onderlinge weging. De mening bij de deelnemende organisaties was divers.

In bijlage 3 wordt ingegaan op het relatieve belang van de verschillende (deel)componenten van interne beheersing. In de bijlage wordt een aantal benaderingen beschreven voor het bepalen van de relatieve weging van (deel)componenten.

- In de ABIB-trainingen is gevraagd de belangrijkste (deel)componenten aan te geven voor een casusorganisatie (Eurocasino).
- In de zomer van 2000 is een enquêteonderzoek uitgevoerd onder de deelnemers aan de ABIB-trainingen.

5.2 Conclusies met betrekking tot de onderlinge weging van (deel)componenten

De uitkomsten van de verschillende benaderingen van de onderlinge weging van componenten en deelcomponenten zijn uiteenlopend. Voor de tijdens de ABIB-trainingen voorgelegde casusorganisatie Eurocasino wordt "beheersingsmaatregelen" (B1) als belangrijkste deelcomponent aangemerkt. Uit de enquête blijkt dat - samengevat voor verschillende ondernemingen - "risico-analyse" (A4) als belangrijkste deelcomponent wordt gezien. Tevens blijkt uit de enquêteresultaten dat bijna alle deelcomponenten soms een 10 scoren (op een schaal van 1 tot 10) en in de ogen van enkele respondenten een groot relatief belang hebben. Andere respondenten - overigens voor andere organisaties - geven dezelfde deelcomponent een veel lager relatief belang.

Wij concluderen dat de onderlinge weging van componenten en deelcomponenten in hoge mate situatieafhankelijk is en vaak wordt bepaald door de persoonlijke overwegingen van de betrokkenen. De belangrijkste conclusie is dan ook dat onderlinge weging altijd in samenspraak moet gebeuren tussen de auditor(s) en manager en/of management team. Uiteindelijk is het de manager die de norm vaststelt. Auditors die zelf de onderlinge weging vaststellen gaan voorbij aan de invloed van situatieafhankelijke en persoongebonden factoren. Een praktische aanbeveling kan zijn dat auditors en managers aan de hand van de resultaten van het onderzoek eerst voor zichzelf een onderlinge weging van de deelcomponenten en een eindoordeel over interne beheersing als geheel vaststellen. Daarna spreken auditors en managers gezamenlijk over de norm en de verschillen in opvattingen die hierover bestaan. Tevens dient overeenstemming te worden bereikt over de onderlinge weging - inclusief argumenten - en de gevolgen voor het eindoordeel. De dialoog die dan volgt is relevanter dan de mathematische berekening van het eindoordeel op basis van een vooraf eenzijdig vastgestelde onderlinge weging. Uiteindelijk heeft de manager het laatste woord aangezien hij de norm bekrachtigt.

Bijlage 1: Onderlinge relaties deelcomponenten

De inrichting en werking van enkele deelaspecten van het interne-beheersingssysteem hebben doorgaans een sterke onderlinge relatie. In de onderstaande tabel zijn deze relaties aangegeven met [X]. Voor elke organisatie kunnen op basis van bedrijfsprocessen en/of andere unieke organisatiekenmerken en de relevante omgeving andere onderlinge relaties bestaan die in een sterke overlap van deelaspecten kunnen resulteren.

Deelcomponenten	A 1	A 2	A 3	A 4	B 1	B 2	B 3	C 1	C 2	C 3	C 4	D 1	D 2	D 3	D 4	E 1	E 2	E 3	E 4	E 5
A1 Ondernemingsdoelstellingen	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X						
A2 Externe en interne omgeving	X	X	X	X																
A3 Kritieke succesfactoren en prestatie-indicatoren	X	X	X	X																
A4 Risico-analyse	X	X	X	X	X															
B1 Interne-beheersingsmaatregelen	X			X	X	X								X						
B2 Procedures	X			X	X	X							X							
B3 Coördinatiemechanismen	X			X	X	X							X							
C1 Communicatie	X	X																		
C2 Informatiebehoefte	X																			
C3 Planning	X								X	X	X									
C4 Informatievoorziening en informatiesystemen	X									X	X									
D1 Prestatieniveau	X		X																	
D2 Veronderstellingen en uitgangspunten	X																	X		
D3 Follow-up-procedures	X																			
D4 Effectiviteitsmeting	X																			
E1 Taken en bevoegdheden	X																			X
E2 Personeelsbeleid	X										X								X	X
E3 Kennis en vaardigheden	X												X					X		
E4 Stijl van leidinggeven	X																			X
E5 Ethisch gedrag	X															X	X	X	X	X

Bijlage 2: Voorbeeld ABIB-rapportage

In deze paragraaf wordt een voorbeeld gegeven van de inhoudsopgave van een rapportage over een ABIB-onderzoek. Onder elke (sub)titel staat aangegeven wat de inhoud van iedere paragraaf zou kunnen zijn.

1 INLEIDING

1.1 Algemeen

Aanleiding van het onderzoek

1.2 Doelstelling en reikwijdte van het onderzoek

Doelstellingen zijn bijvoorbeeld:

- Het komen tot een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing,
- Het aangeven van de zwakke punten in het systeem en/of
- Het geven van aanbevelingen ter verbetering van het systeem.

1.2 Begrenzings van het onderzoek

Bijvoorbeeld diepgang, tijdsbeperking, subjectiviteit, theoretische beperkingen of beperking ten aanzien van het deel van de organisatie dat in het onderzoek is onderzocht.

2 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

2.1 Algemeen

Wat voor onderzoek is er uitgevoerd, hoe is dit gebeurd en waarom?

2.2 Samenvattend oordeel

Overall beoordeling met de belangrijkste knelpunten en eventueel de belangrijkste aanbevelingen. Maak een korte opsomming van de belangrijkste knelpunten en aanbevelingen. Deze worden later in het rapport uitgewerkt en toegelicht.

2.3 Belangrijkste resultaten/bevindingen van het onderzoek

Meer uitgebreide beschrijving van wat het onderzoek heeft opgeleverd aan knelpunten en aanbevelingen. Aan te bevelen is ook om hier een tabel op te nemen met het eindoordeel per ABIB-deelcomponent, aangezien dit in één keer visueel weergeeft hoe de verdeling tussen sterke en te verbeteren onderdelen ligt en waar, in eerste instantie, de aandacht van het management op moet worden gericht bij vervolgstappen. In figuur 1 op de volgende pagina is een totaaloverzicht opgenomen; de beoordelingen zijn willekeurig ingevuld.

Figuur 1: Voorbeeld samenvattingstabel interne-beheersingssysteem

Risicobeheersing	Slecht	Matig	Vold.	Goed
A1 Wat is uw oordeel over de beheersing van de ondernemingsdoelstellingen?				✓
A2 Wat is uw oordeel over de bewaking van de externe en interne omgeving?			✓	
A3 Wat is uw oordeel over de beheersing van kritieke succesfactoren en prestatie-indicatoren?				✓
A4 Wat is uw oordeel over de beheersing van de risico-analyse?	✓			
Oordeel Risicobeheersing			✓	
Beheersingsmaatregelen	Slecht	Matig	Vold.	Goed
B1 Wat is uw oordeel over de beheersing van interne-beheersingsmaatregelen?				✓
B2 Wat is uw oordeel over de beheersing van procedures?				✓
B3 Wat is uw oordeel over de beheersing van coördinatiemechanismen?				✓
Oordeel Beheersingsmaatregelen				✓
Informatie & Communicatie	Slecht	Matig	Vold.	Goed
C1 Wat is uw oordeel over de beheersing van de communicatie?	✓			
C2 Wat is uw oordeel over het up-to-date houden van de informatievoorziening door beheersing van de informatiebehoeften?				✓
C3 Wat is uw oordeel over de beheersing van de planning?		✓		
C4 Wat is uw oordeel over de beheersing van de informatievoorziening en informatiesystemen?				✓
Oordeel Informatie & Communicatie			✓	
Bewaking	Slecht	Matig	Vold.	Goed
D1 Wat is uw oordeel over de bewaking van het prestatieniveau?				✓
D2 Wat is uw oordeel over de bewaking van de veronderstellingen en uitgangspunten?			✓	
D3 Wat is uw oordeel over het beheersen van de follow-up?			✓	
D4 Wat is uw oordeel over het beheersen van de effectiviteitsmeting?			✓	
Oordeel bewaking			✓	
Beheersingskader	Slecht	Matig	Vold.	Goed
E1 Wat is uw oordeel over de beheersing van taken en bevoegdheden?	✓			
E2 Wat is uw oordeel over de beheersing van het personeelsbeleid?	✓			
E3 Wat is uw oordeel over de beheersing van kennis en vaardigheden?		✓		
E4 Wat is uw oordeel over de beheersing van de stijl van leidinggeven?		✓		
E5 Wat is uw oordeel over de beheersing van het ethisch gedrag?		✓		
Oordeel Beheersingskader		✓		
Totaal oordeel			✓	

3 BESCHRIJVING ABIB EN WERKWIJZE

3.1 Het Analyse- en Beoordelingsinstrument Interne Beheersing (ABIB)

Korte beschrijving van het Analyse- en Beoordelingsinstrument Interne Beheersing (ABIB) zelf, voorzover dit nodig is om de bevindingen in het juiste kader te plaatsen. Uiteraard is dit alleen noodzakelijk als de doelgroep van het rapport nog niet bekend is met het instrument.

3.2 Werkwijze

Beschrijving van hoe het onderzoek aangepakt is, wie geïnterviewd zijn, welke documentatie vergaard is als “bewijsmateriaal” en hoe de beoordelingen tot stand zijn gekomen.

4 RESULTATEN/BEVINDINGEN VAN HET ONDERZOEK

Hier kan per afzonderlijke deelcomponent meer in detail worden aangegeven wat het eindoordeel is, wat de sterke en zwakke punten zijn, waarom dit zo is en welke verbeteringen mogelijk zijn.

BIJLAGEN

Detailresultaten deelcomponenten (zie figuur 2 voor voorbeeld)

Als bijlagen kunnen de ingevulde ABIB-werkpagina's worden bijgevoegd. Hierop staat per deelcomponent de volgende informatie:

- Een beschrijving van de deelcomponent.
- Sterke en te verbeteren punten van alle vier stappen van de managementcyclus ten aanzien van de desbetreffende deelcomponent (opzet/beleid, uitvoering, toetsing, evaluatie & bijsturing).
- De slotevaluatie ten aanzien van de desbetreffende deelcomponent (slecht, matig, voldoende, goed).
- Een toelichting op de slotevaluatie.

Figuur 2: voorbeeld werkpagina deelcomponent interne-beheersingssysteem (bijlage van rapportage)

A1 Ondernemingsdoelstellingen - Werkpagina				
<p>Begripsbepaling: In de ondernemingsdoelstellingen is de strategie van de onderneming vertaald naar concrete te behalen doelen.</p> <p>Doel: Beheersing van het proces van het formuleren, bekendmaken, toetsen en herformuleren van de ondernemingsdoelstellingen is gewenst, omdat de ondernemingsdoelstellingen richting geven aan alle ondernemingsactiviteiten.</p> <p>Zie ook deelcomponent(en): A2 t/m E5</p>				
<p>Voorbeeld: Denk aan meerjarenplannen, jaarbudgetten maar ook jaarplannen van individuele werknemers.</p>				
Sterke punten		(Opzet/beleid)		Te verbeteren punten
■		■		
Sterke punten		(Uitvoering)		Te verbeteren punten
■		■		
Sterke punten		(Toetsing)		Te verbeteren punten
■		■		
Sterke punten		(Evaluatie en bijsturing)		Te verbeteren punten
■		■		
5. Slotevaluatie			Slecht	Matig
			Vol- doende	Goed
Wat is uw oordeel over de beheersing van de ondernemingsdoelstellingen?				
Toelichting:				

Bijlage 3: Weging van componenten en deelcomponenten

In deze bijlage wordt nader ingegaan op het vraagstuk van de weging van het relatieve belang van de verschillende (deel)componenten van interne beheersing. Allereerst wordt geïllustreerd dat de uiteindelijke weging kan verschillen naar gelang de gehanteerde methode om het relatieve belang te bepalen. Vervolgens wordt aangegeven op welke wijze de verschillen tussen organisaties in de weging tot uitdrukking kunnen komen. Tenslotte worden de resultaten van het enquêteonderzoek onder de deelnemers aan de ABIB-facilitatortrainingen gehouden in de zomer van het jaar 2000 besproken. De conclusies zijn opgenomen in hoofdstuk 5.

De doelstelling van deze bijlage is een handreiking te geven - bij wijze van voorbeeld - aan de (potentiële) gebruikers die zich voor het vraagstuk van eindbeoordeling zien geplaatst.

Weging vanuit verschillende invalshoeken

Tijdens de ABIB-facilitatortraining is op twee manieren aan de deelnemers gevraagd een weging van de deelcomponenten te geven. De vragen zijn gesteld met betrekking tot een fictieve onderneming waarvan de casusbeschrijving door de deelnemers was bestudeerd. Bij de eerste vraag konden de deelnemers 100% verdelen over de vijf componenten van interne beheersing. Bij de tweede vraag werd gevraagd in totaal vijf "gewichtspunten" te verdelen over in totaal twintig deelcomponenten. Hierbij konden de punten worden verdeeld over vijf deelcomponenten of konden meerdere punten bij een deelcomponent worden ondergebracht.

De resultaten van een drietal facilitatortrainingsbijeenkomsten is in onderstaande tabel per bijeenkomst weergegeven. In de kolom aangegeven met -I- is de cumulatieve verdeling door de deelnemers van 100% over vijf componenten vermeld. In de kolom aangegeven met -II- is de verdeling opgenomen die is bepaald door alle aan deelcomponenten toegekende punten per component samen te voegen. In de laatste twee kolommen is het gemiddelde van de drie bijeenkomsten weergegeven.

	I	II	Ver-schil	I	II	Ver-schil	I	II	Ver-schil	I-totaal	II-totaal	Ver-schil
A - Risicobeoordeling	22%	27%	-5%	19%	24%	-5%	23%	34%	-10%	21%	28%	-7%
B - Beheersingsmaatregelen	25%	27%	-2%	25%	22%	3%	23%	20%	3%	24%	23%	1%
C - Informatie & Communicatie	15%	11%	4%	20%	21%	-1%	18%	18%	0%	18%	17%	1%
D - Bewaking	15%	4%	10%	14%	6%	8%	16%	8%	8%	15%	6%	9%
E - Beheersingskader	23%	30%	-7%	22%	26%	-4%	19%	20%	-1%	21%	26%	-4%

Uit een eerste analyse van de verschillende gegevens blijkt dat verschillende manieren van onderzoek tot een verschillende relatieve weging leiden. Dit is een belangrijke conclusie voor (potentiële) gebruikers van ABIB. Wanneer u tot een alomvattend eindoordeel wilt komen en daarbij gebruik wilt gaan maken van een vooraf vaststaande relatieve weging van deelcomponenten, is het verstandig meerdere manieren te hanteren alvorens het relatieve belang vast te stellen. Het uitvoeren van een pilot verdient aanbeveling omdat dit informatie oplevert over het relatieve belang van de deelcomponenten die relevant is voor uw organisatie. Aan de hand van uw kennis en mening over de effectiviteit van de interne beheersing van uw organisatie kunt u de juistheid van de verschillende wegingsscenario's goed vergelijken.

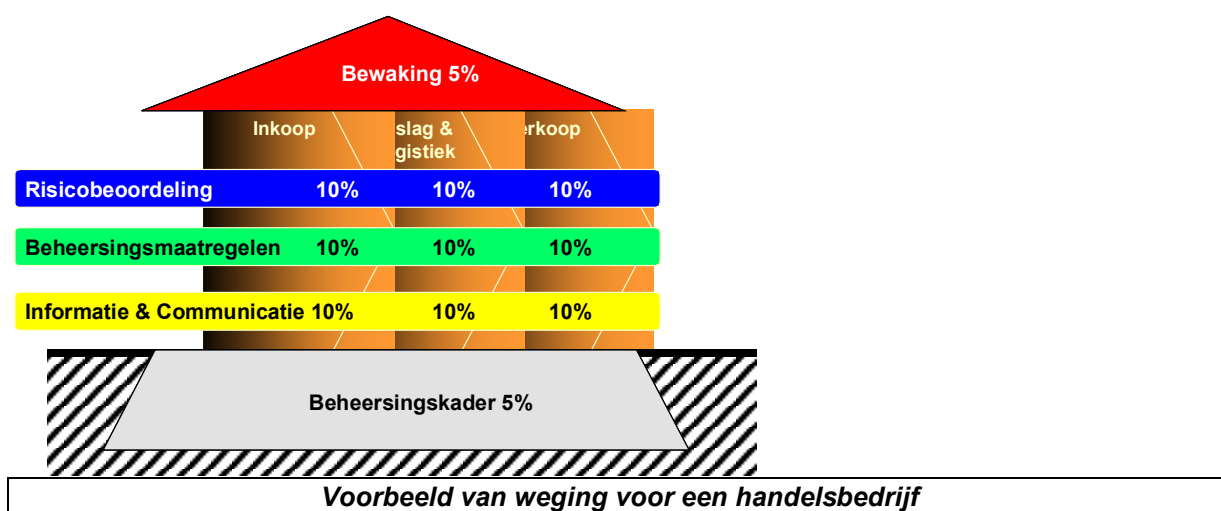
Wanneer de resultaten nader worden geanalyseerd, blijkt dat het belang van de individuele componenten “risicobeoordeling” en “beheersingskader” belangrijker worden geacht dan de overige componenten. Terwijl “bewaking” als component belangrijker wordt geacht dan de deelcomponenten die onder bewaking vallen. Een van de oorzaken kan zijn dat de terminologie en/of aanduiding van de componenten en de deelcomponenten niet overeenkomen. Wellicht dat bijvoorbeeld aan “bewaking” een groter gewicht wordt toegekend dan aan de afzonderlijke deelcomponenten (D1) “prestatieniveau”, (D2) “veronderstellingen en uitgangspunten”, (D3) “follow-up-procedures” en (D4) “effectiviteitsmeting”. Ten aanzien van de componenten “beheersingsmaatregelen” en “informatie & communicatie” blijft het relatieve gewicht vergelijkbaar.

Als verdere detaillering van de resultaten uit de ABIB-facilitatortrainingen staan in onderstaande tabel in afnemende volgorde van relatief gewicht, de twintig deelcomponenten gerangschikt. Het relatieve gewicht is bepaald door de door de deelnemers toegekende gewichtspunten (elke deelnemer heeft vijf gewichtspunten toegekend) onderling te vergelijken. De deelnemers hebben gewichtspunten toegekend binnen het kader van de casus die werd gehanteerd tijdens de training. De antwoorden van individuele deelnemers zijn derhalve onderling te vergelijken.

Deelcomponent	Relatieve gewicht
B1 - Interne-beheersingsmaatregelen	15%
A3 - Kritieke succesfactoren & prestatie-indicatoren	11%
A1 - Ondernemingsdoelstellingen	9%
E1 - Taken & bevoegdheden	8%
C4 - Informatievoorziening & Informatiesystemen	7%
A4 - Risico-analyse	7%
E5 - Ethisch gedrag	7%
C1 - Communicatie	6%
B2 - Procedures	5%
E2 - Personeelsbeleid	5%
E4 - Stijl van leidinggeven	4%
B3 - Coördinatiemechanismen	3%
E3 - Kennis & vaardigheden	2%
C3 - Planning	2%
D4 - Effectiviteitsmeting	2%
D1 - Prestatieniveau	2%
D2 - Veronderstellingen & uitgangspunten	1%
A2 - Externe & interne omgeving	1%
D3 - Planning	1%
C2 - Informatiebehoeften	1%

Weging in verschillende organisaties

Een normatieve benadering voor het bepalen van het relatieve gewicht van de interne beheersingscomponenten is gebaseerd op de typologie van de organisatie en de aard van de bedrijfsprocessen. Onderstaande figuur geeft bijvoorbeeld de verdeling van het relatieve gewicht van de vijf componenten voor een handelsbedrijf met drie primaire processen weer: inkoop, opslag & distributie en verkoop. "Beheersingskader" en "bewaking" worden in dit voorbeeld van belang geacht voor de gehele organisatie en daarom niet toegerekend aan een van de primaire processen. De componenten "risicobeoordeling", "beheersingsmaatregelen" en "informatie & communicatie" zijn - in dit voorbeeld in gelijke delen - toegerekend aan de drie primaire processen. Het voorbeeld is illustratief.



Het onderstaande voorbeeld is afkomstig uit de praktijk. Binnen een concern met verschillende business units en werkmaatschappijen die in verschillende bedrijfstakken opereren is bepaald dat de interne beheersing periodiek moet worden beoordeeld. Daarvoor is een beoordelingsmethodiek ontwikkeld die net als ABIB is gebaseerd op de vijf bouwstenen van interne beheersing. De beoordeling van de effectiviteit wordt uitgevoerd door de auditor en is vooraf genormeerd. Bij het opstellen van de beoordelingsmethodiek is gebruikt gemaakt van ABIB, maar ook bewust afgeweken van het ABIB-instrument. Om tijdens de interviews snel tot een oordeel te kunnen komen zijn alleen negatieve indicaties vermeld van gebrekkige of afwezige interne controles, maar die indicaties hoeven niet volledig te zijn. De aandachtspunten in ABIB zijn meer procesmatig en meer gedetailleerd. Bij het concern is bewust gekozen voor een methodiek die snel tot een oordeel leidt aan de hand van snel herkenbare positieve of negatieve interne controleverschijnselen.

De uiteindelijke oordeelsvorming is als volgt opgebouwd. Het eindoordeel en de oordelen per onderliggende vraag worden uitgedrukt in een schaal van 0 - 100%, en wel met een puntenverdeling als volgt:

1. houding en voorschriften van de leiding ten aanzien van interne controles - 18%;
2. omgang met bedrijfsrisico's, met name in bedrijfsprocessen - 54%;
3. toezicht (en informatie) achteraf - 28%.

De nadruk ligt dus op de daadwerkelijke behandeling van risico's in de dagelijkse processen, hoe belangrijk ook de inzet van de leiding voorafgaand aan die processen en na afloop ervan (toezicht) is.

Het totaaloverzicht van de kwalificaties van de vragen:

Vragen over vijf componenten van interne beheersing	Relatieve gewicht
Ad 1. Beheersingskader	18%
Ad 2. Risicobeoordeling algemeen	9%
Ad 2. Risicobeoordeling hoofdprocessen beheersingsmaatregelen	45%

Vragen over vijf componenten van interne beheersing	Relatieve gewicht
Ad 3. Informatiesystemen	9%
Ad 3. Beheersingsmaatregelen	9%
Ad 3. Bewaking interne controle	10%

Onder hoofdprocessen voor een handelsbedrijf kunnen bijvoorbeeld worden verstaan: inkoop, opslag & distributie en verkoop. Een bouwonderneming kan de volgende primaire hoofdprocessen hebben: acquisitie van projecten, planning en uitvoering van projecten. Wanneer een onderneming drie hoofdprocessen heeft, weegt elk hoofdproces bijvoorbeeld voor 15% mee in de bepaling van het eindoordeel.

Over de score wordt niet gerapporteerd in termen van een percentage, maar: goed (= 71% en meer), bevredigend (= 55 - 70%), onvoldoende (= minder dan 55%). Tevens wordt vooraf reeds aangegeven dat scores boven 80% en onder 40% op grond van reeds opgedane kennis en ervaring niet worden verwacht. Een tien kan men moeilijk halen, lager dan een 4 lijkt ook onwaarschijnlijk.

Resultaten van de enquête onder deelnemers aan ABIB-facilitatortrainingen

In de zomer van het jaar 2000 is aan alle ruim honderd deelnemers van de ABIB-facilitatortrainingen een vragenlijst gestuurd waarin werd gevraagd naar het relatieve belang dat ieder van de twintig deelcomponenten heeft voor het eindoordeel van de interne beheersing in de organisatie van de respondent. In totaal zijn 32 vragenlijsten retour ontvangen en verwerkt. De indeling van de respondenten naar categorieën is opgenomen in bijlage 4.

In onderstaande tabel is weergegeven wat per deelcomponent het gemiddelde relatieve belang is. Tevens is aangegeven in welke range op een schaal van 1 tot 10 door de respondenten punten zijn toegekend (standaarddeviatie). In de laatste twee kolommen is het gemiddelde gewicht per deelcomponent aangegeven voor twee categorieën respondenten: uit de financiële dienstverleningsbranche (N=13) en de overheid (N=4). Een verdere splitsing in branches is niet gewenst omdat het aantal respondenten per branche te klein is.

Deelcomponent	Gem	Std	Min	max	Bereik	
					Fin Dienst	Overheid
A1 - Ondernemingsdoelstellingen	8.22	1.45	5	10	8.15	7.50
A2 - Externe & interne omgeving	7.66	1.04	6	10	7.62	7.75
A3 - Kritieke succesfactoren & prestatie-indicatoren	8.00	1.05	6	10	7.69	8.00
A4 - Risico-analyse	8.25	1.27	5	10	8.46	9.00
B1 - Interne-beheersingsmaatregelen	8.09	1.23	6	10	8.08	9.00
B2 - Procedures	7.44	1.32	5	10	7.08	8.50
B3 - Coördinatiemechanismen	7.06	1.39	5	10	7.23	7.75
C1 - Communicatie	7.69	1.26	4	10	7.31	7.75
C2 - Informatiebehoeften	7.22	0.97	5	9	6.92	7.75
C3 - Planning	7.09	1.49	4	10	6.54	8.75
C4 - Informatievoorziening & Informatiesystemen	8.19	1.35	5	10	8.38	8.25
D1 - Prestatieniveau	7.19	1.60	3	10	7.00	7.75
D2 - Veronderstellingen & uitgangspunten	6.56	1.63	2	9	6.15	8.00
D3 - Planning	6.87	1.34	4	9	6.38	7.50
D4 - Effectiviteitsmeting	7.16	1.51	3	10	6.85	8.00
E1 - Taken & bevoegdheden	7.53	1.16	5	10	7.62	7.75
E2 - Personeelsbeleid	7.34	1.41	4	10	7.00	7.00
E3 - Kennis & vaardigheden	7.44	1.34	4	10	7.00	7.50
E4 - Stijl van leidinggeven	7.41	1.48	4	10	7.08	7.00
E5 - Ethisch gedrag	7.53	1.70	5	10	7.31	8.75

Deelcomponent	Gem	Std	Min	Bereik max	Fin Dienst	Overheid
Aantal respondenten	32				13	4

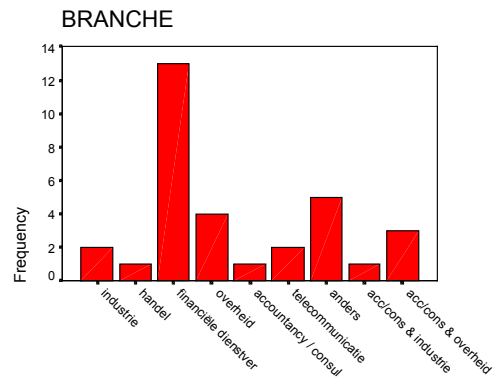
In aflopende volgorde van relatief gewicht ziet de lijst met deelcomponenten er als volgt uit.

Deelcomponent	Gemiddelde
A4 - Risico-analyse	8.25
A1 - Ondernemingsdoelstellingen	8.22
C4 - Informatievoorziening & Informatiesystemen	8.19
B1 - Interne beheersingsmaatregelen	8.09
A3 - Kritieke succesfactoren & prestatie-indicatoren	8.00
C1 - Communicatie	7.69
A2 - Externe & interne omgeving	7.66
E1 - Taken & bevoegdheden	7.53
E5 - Ethisch gedrag	7.53
B2 - Procedures	7.44
E3 - Kennis & vaardigheden	7.44
E4 - Stijl van leidinggeven	7.41
E2 - Personeelsbeleid	7.34
C2 - Informatiebehoeften	7.22
D1 - Prestatieniveau	7.19
D4 - Effectiviteitsmeting	7.16
C3 - Planning	7.09
B3 - Coördinatiemechanismen	7.06
D3 - Planning	6.87
D2 - Veronderstellingen & uitgangspunten	6.56

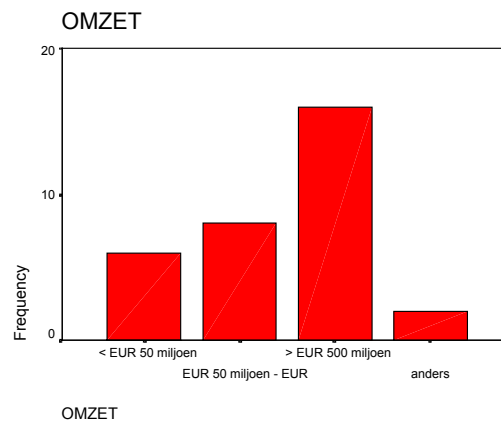
Bijlage 4: Enquêteresultaten

De onderstaande data zijn ontleend aan het enquêteonderzoek dat in 2000 is uitgevoerd onder alle deelnemers aan de ABIB-trainingen. In totaal zijn 100 vragenlijsten verstuurd, waarvan 32 vragenlijsten retour zijn ontvangen en verwerkt.

Branche(kennis)	Frequentie	Percentage
Industrie	2	6.3
Handel	1	3.1
Financiële dienstverlening	13	40.6
Overheid	4	12.5
Accountancy / consultancy	1	3.1
Telecommunicatie	2	6.3
Anders	5	15.6
Acc/cons & industrie	1	3.1
Acc/cons & overheid	3	9.4



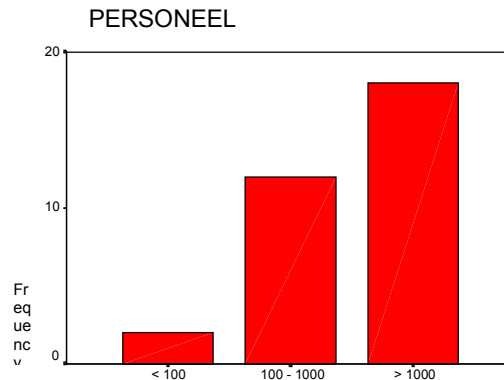
Totaal	32	100.0
Omzet		
< EUR 50 miljoen	6	18.8
EUR 50 - 500 miljoen	8	25.0
> EUR 500 miljoen	16	50.0
Anders	2	6.3
Totaal	32	100.0



Frequentie Percentage

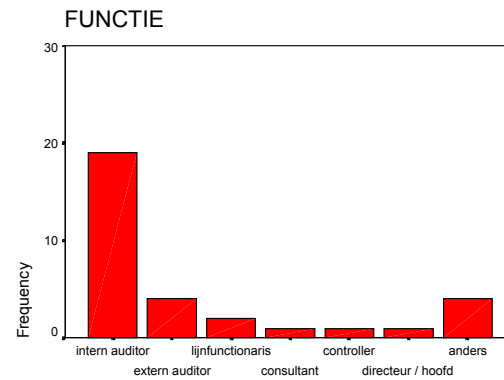
Personeelsleden

< 100	2	6.3
100 - 1000	12	37.5
> 1000	18	56.3
Totaal	32	100.0



Functie respondent

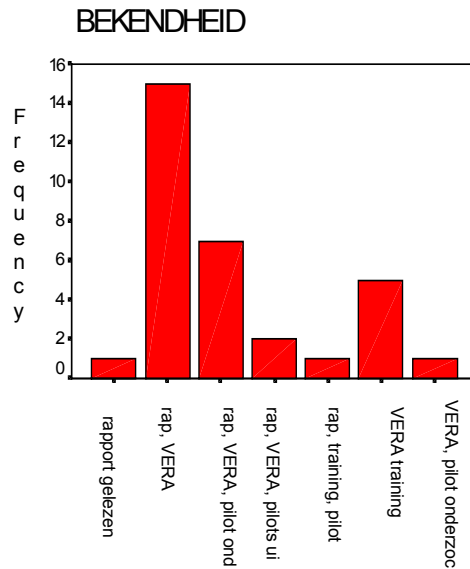
Intern auditor	19	59.4
Extern auditor	4	12.5
Lijnfunctionaris	2	6.3
Consultant	1	3.1
Controller	1	3.1
Directeur / hoofd	1	3.1
Anders	4	12.5
Totaal	32	100.0



FUNCTIE

Bekendheid met ABIB

Rapport gelezen	1	3.1
Rapport gelezen & VERA- training	15	46.9
Rapport gelezen, VERA- training & mogelijkheid voor pilot onderzoek	7	21.9
Rapport gelezen, VERA- training & pilots uitgevoerd	2	6.3
Rapport gelezen, Training gevolgd, mogelijkheid voor pilot onderzoek	1	3.1
VERA- training	5	15.6
VERA & mogelijkheid voor pilot onderzoek	1	3.1
Totaal	32	100.0





**Koninklijk Nederlands Instituut
van Registeraccountants**

A.J. Ernststraat 55
postbus 7984
1008 AD Amsterdam
telefoon 020 301 0 301
fax 020 301 0 302
e-mail: nivra@nivra.nl
internet: www.nivra.nl