

Aan: Monitoring Commissie Corporate Governance

's-Hertogenbosch, 6 april 2016

Geachte heer Van Manen,

In het curriculum van het Executive Internal Auditing Programme<sup>1</sup> aan de Universiteit van Amsterdam zie ik er als programmadirecteur op toe dat de kennis omtrent de Code wordt geïntegreerd in de modules van deze 2-2,5 jarige opleiding voor interne auditors. Tevens trachten we als opleiding in te spelen op veranderingen in de eisen die de hedendaagse praktijk stelt aan de competenties van interne auditors. In dit kader is het ook van belang om de verwachtingen te managen die het publiek heeft van de rol en het functioneren van interne auditors. Immers, er bestaat in de praktijk een diversiteit aan interne audit functies en mensen die het vak van interne auditor beoefenen. Vandaar dat ik graag wil reageren op het consultatiedocument van 11 februari 2016, en in het bijzonder op Principe 1.3 'Interne audit functie'.

### **Principe 1.3**

Met vreugde heb ik kennis genomen van het feit dat er sinds 2003 veel is veranderd in de Code ten aanzien van de benadering van de interne audit functie. In de eerste Code werd de interne audit functie niet genoemd, terwijl deze thans is opgenomen als Principe. In het vakgebied heb ik in verschillende publicaties al langer gepleit voor erkenning van de interne audit functie in het licht van de versterking van corporate governance. Niet alleen bij de beursgenoteerde ondernemingen, maar ook bij middelgrote ondernemingen.

Ofschoon de interne audit functie theoretisch waarde kan toevoegen, zal de waarde pas blijken door de daadwerkelijke praktijkuitoefening door interne auditors; the proof of the pudding is in the eating. De professionalisering van de interne audit professie de afgelopen twintig tot dertig jaar in Nederland en wereldwijd draagt daar zeker aan bij. Denk in Nederland specifiek aan de oprichting van de SVRO (RO titel), invoering en toepassing van beroepsstandaarden (o.a. IIA Nederland) en het ontstaan van specifieke interne audit opleidingen.

De nadrukkelijke keuze die de Commissie maakt in Principe 1.3 door het primaat bij het bestuur te leggen als het gaat om de instelling en aansturing van de interne audit functie, onderschrijf ik van harte. De interne audit functie is – als deze al niet wettelijk is ingesteld – in beginsel bedoeld als een tool of management. Ook in bedrijfseconomische zin is de instelling van een stafafdeling een aangelegenheid van het bestuur dat primair verantwoordelijk is voor het managen van risico's. De

---

<sup>1</sup> Sinds 1996 is dit in Nederland de post-master opleiding voor internal auditors (RO) en behoort wereldwijd tot de zes Centers for Internal Audit Excellence die zijn erkend door het Institute of Internal Auditors (IIA).

wijze waarop het bestuur zekerheid verschaft over de kwaliteit van de beheersing – en daar eventueel een interne audit functie of andere ondernemingsfunctie voor inschakelt – is aan haar. Daar waar op enkele plaatsen in de wereld het primaat wordt gelegd bij de auditcommissie, is de keuze voor het bestuur logisch. De Code biedt in dat opzicht ook voldoende ruimte voor de auditcommissie. Immers, via het goedkeuringstraject van het interne werkplan (1.3.3) kan de auditcommissie nog inspraak hebben – als er een goede harmonie is tussen de bestuurder en de toezichthouder – in de werkzaamheden van de interne audit functie. Tot slot merk ik op dat ook de communicatie met en de directe toegang tot de auditcommissie en de externe accountant bijdragen aan de onafhankelijke positionering van de interne auditor binnen het corporate governance spectrum.

In de Code wordt naar mijn idee de suggestie echter gewekt alsof er een eenduidig beeld bestaat bij wat een interne auditor of een interne audit functie is. Dat is echter niet het geval, zowel in theorie alsook in de praktijk. Mijn suggesties richten zich dan ook op dit aspect. Concreet ga ik in op de instelling van de functie alsmede de benoeming van de leidinggevende van de interne audit functie.

### **Instelling van de interne audit functie**

De instelling van de interne audit functie wordt zoals aangegeven in de Code door het bestuur bepaald. Op basis van eigen inschattingen van risico's en afwegingen van beheersmaatregelen van het bestuur alsmede kwaliteit van de beheersorganisatie kan het bestuur al dan niet een interne audit functie inrichten. Bovendien zal ook in de praktijk de interne audit functie qua omvang en qua uit te voeren werkzaamheden (werkplan) van onderneming tot onderneming verschillen. Kortom, we zien geen eenduidige functie maar een diversiteit aan taken die interne audit functies zullen uitvoeren. Het is dan ook lastig om de adequaatheid van een interne audit functie te kunnen beoordelen in de praktijk, laat staan ook op een gefundeerde wijze te kunnen oordelen over de afwezigheid van een interne audit functie. Kortom, het is in dit licht lastig in deze context invulling te geven aan het 'comply or explain' principe. Daarom acht ik nadere uitwerking van het principe of nadere toelichting gewenst.

*Suggestie 1: Het is wellicht te overwegen best practices in kaart te brengen hoe een interne audit functie in een bepaalde type onderneming is georganiseerd en welke werkzaamheden kunnen worden verricht. Dit kunnen handreikingen zijn om in de praktijk inhoud te geven aan kwalitatieve en kwantitatieve beoordelingen van een interne audit functie.*

### **Benoeming van de interne auditor**

In Nederland is de externe accountant wettelijk verankerd en weten we in algemene zin wat dit fenomeen is en welke specifieke eisen er worden gesteld in termen van beroepskwalificaties. Deze functie behoeft dan ook geen nadere toelichting in de Code. Ten aanzien van interne auditors ligt dat anders en is niet eenduidig gedefinieerd wat voor kwalificatie een functionaris mogelijk heeft. Moet de functionaris een beroepsopleiding hebben gehad of niet? En welke dan? In Nederland kennen we een opleidingsmarkt die algemene auditors opleidt (NBA) en specifieke interne auditopleidingen van uiteenlopende niveaus (RO, Post-HBO operational auditing, CIA). In de praktijk blijken er ook interne auditors te fungeren die geen specifieke auditachtergrond hebben. Er is dus grote onbekendheid en diversiteit aan kwalificaties van interne auditors.

In mijn optiek zou in sectie 1.3.1 daarom de professionaliteit van de 'leidinggevende interne auditor' nader omschreven moeten worden. Er zou minimaal een professionele kwalificatie moeten worden geëist, zonder direct een uitspraak te doen over welke dat zou moeten zijn. Op deze wijze krijgt het Principe 1.3 meer kracht. Immers, een professionele kwalificatie is een waarborg voor het op een verantwoorde wijze verder effectief inrichten van de interne audit functie. De betreffende functionaris moet namelijk voldoen aan beroepsstandaarden en dit gegeven is een extra waarborg dat de invulling van de interne audit functie van het juiste kwaliteitsniveau is.

*Suggestie 2: In de preambule of in Principe 1.3 zelf zou minimaal een toelichting kunnen worden gegeven wat bedoeld wordt met de term 'interne auditor'. Daarbij kan worden gedacht aan het verwijzen naar een beroepskwalificatie en/of opleidingskwalificatie. Aanvullend zou gedacht kunnen worden aan de omschrijving van het mogelijke takenpakket van een 'interne audit functie'.*

Ik hoop met deze suggesties een bescheiden bijdrage te leveren aan uw overwegingen om Principe 1.3 verder uit te werken. U en uw commissie wens ik succes in de afronding van de consultatie.

Hoogachtend,

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized initial 'R' followed by a smaller, more legible signature.

dr J.R.H.J. (Bob) van Kuijck RA RC

*PS Op 4 april jl. las ik een bijdrage in het FD van de collega's Strikwerda en Ten Wolde die suggereerden dat het een kapitale misser was van de Commissie om integriteit geen centrale plaats te geven in de Code. Dat zie ik anders daar het consultatiedocument doorspekt is met uitwerkingen van integriteit: lange termijn waardecreatie, stimuleren openheid en aanspreekbaarheid, signalen en vermoedens van misstanden adresseren, duurzaam handelen, cultuur en gedrag, zorgvuldige en transparante belangenafweging, voorkomen belangenverstremgeling, etc. Integriteit is vaak een allesomvattend begrip en kan nog wel eens worden beschouwd als holle frase. In mijn optiek is integriteit een hygiëne factor die in de praktijk handen en voeten moet krijgen. Naar mijn idee doet de code dat voldoende en hoeft het begrip 'integriteit' niet prominenter te worden gepresenteerd in de Code dan nu het geval is.*