Column

Operational auditing

... en de vele vragen die daaromtrent leven

Hans Blokdijk

**In gesprek met Jan Driessen
en Arie Molenkamp**

Dit najaar startte bij de Erasmus Universiteit Rotterdam de eerste postdoctorale opleiding Operational Auditing in Nederland. De begripsvorming rondom operational auditing is nog niet uitgekristalliseerd; navraag naar de betekenis van dit nieuwe vakfenomeen bij accountancy-vakgenoten leverde een diversiteit aan antwoorden en zo mogelijk nog meer vragen op. De intrigerende uitspraken in de opleidingsbrochure over de bij de Erasmus Universiteit toegepaste managementkundige invalshoek en de te hanteren 'waardevrije' analysemethodiek, nodigden uw scribent ertoe uit om (nogmaals!) de degens te kruisen met de auteurs van het boek 'Operational Auditing', die ook aan de genoemde postdoctorale opleiding zijn verbonden.

De discussie in auditing-land kan hoog oplopen als het begrip operational auditing ter sprake komt. Er rijzen vragen als: Is er sprake van een modegril of zal de functie een blijvende betekenis hebben? Welke zijn de verbanden die er liggen met de toenemende decentralisatie? Kan een business-unit manager iets met dit nieuwe fenomeen? Is operational auditing niet alleen weggelegd voor grote organisaties? En ten slotte: krijgt het vak nu een wetenschappelijke onderbouwing? Vragen genoeg dus!

De indruk bestaat dat het toch weer om oude wijn in nieuwe zakken gaat. Hoe zien jullie dat?

Volgens ons dringt allerwege het besef door

dat er ernstig getwijfeld kan worden aan de kwaliteit van het sturen en beheersen in gedecentraliseerde organisaties. Fouten in de besturings- en beheersingsprocessen kunnen steeds minder met de mantel der liefde worden bedekt. Marges worden kleiner, de concurrentie scherper etc.; de performance en flexibiliteit van de organisatie en de kwaliteit van de producten verdienen de continue aandacht van het management.

Een professioneel 'control framework' is meer dan ooit nodig en om de inrichting en werking ervan te kunnen beoordelen is naar onze mening een operational audit-functie van niveau noodzakelijk. Het management kan op die manier een spiegel over het besturings- en beheersingsconcept worden voorgehouden.

Operational auditing kan die spiegelfunctie vervullen. Dat houdt dan in dat operational auditing pro-actief is en zich richt op het verbeteren van de beheersing. Met andere woorden: operational auditing beoogt de kwaliteit en de consistentie in het beheersingskader te verbeteren. Nieuwe wijn dus, en de verpakking, de invalshoek, is anders!

Wat betekent die managementkundige invalshoek? Auditors zijn toch financieel geschoold?

Die historische ballast wordt inderdaad vaak meegetorst. Wij benaderen operational auditing echter vanuit de visie die het management

Prof. J.H. Blokdijk, registeraccountant, is directeur van J.H. Blokdijk Advies B.V. en adviseur van ondernemingen en accountants. Hoogleraar toegepaste Accountantscontrole aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Heeft vele vaktechnische functies bij het NivRA vervuld. Lid van bestuur van de Stichting Toezicht Effectenverkeer.

heeft op de vraagstukken van besturing en beheersing. Dat wil zeggen dat operational auditing door ons wordt beschouwd als een beheersingsmethodiek die bij de huidige ontwikkeling naar integraal management en resultaatgerichte eenheden als een noodzakelijke toetsingsfase in het managementproces dient te worden geïnstitutionaliseerd. De auditor zal dus vanuit de positie van de manager moeten redeneren, niet vanuit de financiële controleur.

Overigens mag de operational auditor niet zelf op de managementstoel gaan zitten!

Wat verstaan jullie precies onder het beheersingskader?

Dat is juist niet precies aan te geven! Dat gaat over alle expliciete en impliciete regels en voorschriften die er bestaan over de inrichtingsvraagstukken op bijvoorbeeld organisatorisch, personeel, cultureel en informatievoorzieningsgebied. Samen met de contractuele producten en resultaatafspraken vormen die de basis voor het zogenaamde 'control framework'. Een control framework moet een subtiel geheel van onderling samenhangende maatregelen zijn, zowel op het gebied van de aansturing, de inrichting en de bijstelling van de organisatie als op dat van de controlevoorschriften. Onder dit laatste verstaan wij alle maatregelen van zelfcontrole, ingebouwde controlemaatregelen en verbijzonderde maatregelen. Daarbij dient te worden bedacht dat de mate van control in de organisatie zich vooral manifesteert in de kwaliteit van dit complex aan tight control-aspecten; kortom de kwaliteit van het beheersingskader.

Het gevaar lijkt me dan wel levensgroot aanwezig dat de bureaucratie, in weerwil van het streven naar die flexibiliteit, in de organisatie weer toeneemt.

Integendeel, operational auditing draagt bij aan een effectieve en efficiënte invulling van de stuur- en beheersingsprincipes van de topleiding. Dat houdt tevens in dat voorkomen

moet worden dat er meer regelgeving wordt ontwikkeld dan strikt noodzakelijk is. De gewenste dynamiek en flexibiliteit van de decentrale organisatieonderdelen moeten worden bevorderd door het minimaliseren van belemmerende centrale regelgeving. Uiteraard dient de top wel de grenzen, de kaders aan te geven. Binnen die grenzen kan dan relatieve vrijheid bestaan.

Wie kan er met operational auditing omgaan? Werkt het al?

Daar is natuurlijk geen eenduidig antwoord op te geven. Wat wel opvalt is de noodzaak tot het instellen van een college dat min of meer continu de decentrale invulling van het beheersingskader beoordeelt, een instantie die dit beheersingskader vergelijkt met de geformuleerde doelstellingen en de centraal ontwikkelde regelgeving. Deze feitelijke beoordeling kan - hoe komen we erop - plaatsvinden door middel van operational auditing. De populaire tendens tot 'verplatting' van organisaties doet de vraag naar deze functie ontstaan. Er ontbreekt echter een 'body of knowledge' ten aanzien van de doelstelling, de functie en de uitgangspunten van operational auditing. Het voorgaande gebrek uit zich in een sterke behoefte aan scholing, bij voorkeur interactief, waardoor de operational auditors in spe inzicht kunnen krijgen in en ervaring kunnen opdoen met het analyseren van de beheersingskaders van verschillende typen organisaties. In de praktijk zijn al een aantal organisaties indringend bezig om, naar aanleiding van trainingen, een operational audit-functie op te starten.

Operational auditing: ook voor kleine organisaties?

De door ons gehanteerde managementcyclus geldt voor elk proces van sturen en beheersen. In alle organisaties, zowel kleine als grote, is de cyclus pas 'rond' te krijgen als een evaluatiefase daarvan onderdeel uitmaakt. Er is sprake van een ideale situatie als de ver-

antwoordelijke manager zelf vaststelt hoe de realiteit zich verhoudt tot de aanwijzingen die hij heeft gegeven (zelfcontrole). Als organisaties echter in omvang toenemen zal de verdergaande arbeidsverdeling leiden tot het verbijzonderen van de toetsingsactiviteit. Dit verbijzonderen kan organisatorisch gezien vele vormen aannemen. In kleine organisaties kunnen we denken aan discontinue oplossingen als peer reviewing, visitatie-commissies, en multi-disciplinaire projectteams.

Hoe staat het met de positie van de operational auditor als blijkt dat ondanks een hoog rapportcijfer een 'plant' toch in grote verliezen terechtkomt?

Ondanks het pro-actieve karakter en de kwaliteit van de auditor kan het management niet in alle besluiten terzijde worden gestaan. Dat is niet de taak van de auditor. De manager loopt ondernemersrisico. In de managementcyclus kan vanzelfsprekend veel fout gaan; niets menselijks is de organisatie vreemd. Achteraf moet je natuurlijk wel kunnen vaststellen of de auditor bepaalde ontwikkelingen of situaties ten onrechte niet heeft geconstateerd, waarmee tevens de noodzaak is aangegeven om het audit-plan op een deugdelijke risicobenadering te stoelen.

Wat is eigenlijk de toegevoegde waarde van deze nieuwe opleiding ten opzichte van de postdoctorale opleidingen voor controller, EDP-auditor, accountant of management consultant? Een nieuwe generatie van handboekontwikkelaars?

Auditors worden vaak met handboeken geassocieerd; ten onrechte naar onze mening. Eigenlijk zou het controle-instanties verboden moeten worden zich met het schrijven van handboeken bezig te houden.

De opleiding is gericht op het 'organisatie-brede' beheersingskader ofwel op het systeem van management control. Een systeem dat een integrale toets op bestaan, consistentie en werking nodig heeft. Operational auditing is

naar de aard dus een controle-taak en heeft in theorie niets van doen met advisering en inrichting. Wij beschouwen operational auditing als een echte interne auditing-discipline in die zin dat de oordeelsvorming over de consistentie en de werking van het beheersingskader in de organisatie centraal staat. Dat kan ook voorkomen dat er onnodige bureaucratie in de organisatie sluipt. En daarin zit dan ook het 'unieke' van de opleiding operational auditing: de cursist wordt opgeleid tot een expert in het beoordelen van het systeem van de flexibiliteit bevorderende business controls. Daarom zien wij operational auditing ook niet direct als een kerntaak voor controllers. Ook in de praktijk trouwens blijkt de relatie controlling en operational auditing moeilijk.

De taakopdracht blijft overigens wel beperkt tot oordeelsvorming over het formele organisatorische referentiekader ofwel de beheersingsinfrastructuur, inclusief de financiële aspectsystemen. De certificerende taak met betrekking tot de financiële, externe verantwoording is geen taak van de operational auditor.

Ten slotte, voor wie is de opleiding bedoeld?

In de praktijk zien we dat de operational auditfunctie in de meeste gevallen wordt ingevuld door de interne accountant, de interne controle-medewerker of de planning & control-functionaris. De doelgroep is echter breder dan alleen de traditionele financiële controle-instanties. De opleiding wil namelijk een wetenschappelijke en praktijkgerichte basis bieden voor personen, die zich in de praktijk bezig houden met de inrichting of uitvoering van de integrale toetsende taak. Daarvoor moet men affiniteit hebben met beheersings- en besturingsvraagstukken, een abstract denkvermogen, een 'audit-attitude' en het vraagstuk van organiseren en informatiseren als boeiend ervaren. In principe dus een multidisciplinaire en multidimensionele opleiding.

Noot

1 Zie ook mijn voorwoord in het boek Operational Auditing.