

Het COSO-studierapport

Inleiding en commentaar

Prof. L.C. van Zutphen

Inleiding

Interne controle is een belangrijk maar bepaald geen eenvoudig begrip. Een beperkte speurtocht naar in de literatuur gehanteerde definities en typeringen door de jaren heen wijst uit dat aan het interne controlebegrip een zeer verschillende inhoud wordt toegekend.

Dit wordt vooral veroorzaakt door de doelmatigheid of bruikbaarheid die managers, schrijvers of onderzoekers aan interne controle toekennen in relatie tot hun eigen specifieke rol, onderzoekgebied en dergelijke. Managers denken anders over interne controle dan bijvoorbeeld accountants, controllers of automatiseringsdeskundigen. Figuur 1 bevat een kleine bloemlezing van definities.

Figuur 1: Een selectie van definities en typeringen van het interne controlebegrip

- | | |
|--|--|
| <p>1 A general system of internal check.
(R.H. Dicksee 1905)</p> <p>2 Internal control comprises the plan of organization and all of the co-ordinate methods and measures adopted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies.
(AICPA 1949)</p> <p>3 Alle controle in het bedrijf ten dienste van de leiding en uitvoering door functionarissen in dienst van het bedrijf, voor zover daarvoor geen verbijzondering tot accountantscontrole is toegepast.
(A.M. van Rietschoten 1954)</p> <p>4 Interner Kontrolle: die Gesamtheit aller Sicherungsmittel im Innern der Organisation des Betriebes.
(J. Schnider 1973)</p> <p>5 Internal control must extend beyond specific procedures undertaken in the accounting, financial and audit functions. In its broadest sense, the internal control system includes many other factors, such as management philosophy, organization structure, quality of personnel, delegation of responsibility with commensurate authority and segregation of duties.
(FEIC 1981)</p> | <p>6 For the purpose of an audit of financial statements, an entity's internal control structure consists of the following three elements:
– the control environment
– the accounting system
– control procedures.
(AICPA 1989)</p> <p>7 For the purpose of this report, a system of internal control is defined as a set of processes, functions, activities, subsystems and people who are grouped together or consciously segregated to ensure the effective achievement of objectives and goals.
(SAC study 1991)</p> <p>8 Interne controle: de controle op de oordeelsvorming en activiteiten van anderen, voor zover die controle ten behoeve van de leiding van de betrokken huishouding door of namens die leiding zelf wordt uitgeoefend.
(Starreveld c.s. 1991)</p> <p>9 Interne controle kan worden omschreven als de bewaking van de organisatie van de informatievoorziening alsmede van de beveiliging van waarden.
(Hartman 1992)</p> |
|--|--|

In 1990 gaf de Financial Executive Research Foundation (FERF) opdracht een hernieuwd onderzoek te doen naar de interne controlefunctie in Amerikaanse ondernemingen. Dit initiatief was een directe reactie op de bevindingen en aanbevelingen in het rapport van de Treadway Commissie getiteld 'Fraudulent Financial Reporting'. In deze rapportage werd het slecht functioneren van het interne controlesysteem (IC-systeem) aangemerkt als een van de belangrijkste oorzaken van onbetrouwbare externe verslaggeving. Het initiatief van de FERG werd spoedig overgenomen door het zogenaamde Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Vrijwel alle beroepsorganisaties van reputatie in de VS steunen deze commissie in haar streven de kwaliteit van de financiële verslaggeving door ondernemingen en instellingen verder op te vijzelen.

In oktober 1992 verscheen – na een tweetal eerdere exposure-drafts – het eindrapport getiteld 'Internal Control – Integrated Framework'.

De doelstellingen van deze studie, hoewel kort en helder omschreven, bleken echter in de praktijk een zware uitdaging en complexe taakstelling voor de onderzoekers.

De bedoeling van de studie was namelijk tweeledig:

- 1 Een sluitend systeem van richtlijnen op te stellen voor de opzet c.q. verbetering van IC-systemen in organisaties.
- 2 Richtlijnen te formuleren die kunnen worden gehanteerd bij de beoordeling van de effectiviteit van het IC-systeem of delen daarvan.

De studie omvat vier delen te weten: Executive Summary, Framework, Reporting to External Parties en Evaluation Tools.

Tezamen een kloek boekwerk van 446 pagina's.

Gelet op de hiervoor genoemde doelstelling was zonder twijfel de grootste uitdaging om een geac-

tualiseerde IC-theorie en een daarbij passende uitwerking te ontwikkelen.

De studie weerspiegelt overigens duidelijk dat praktische relevantie en toepasbaarheid belangrijke criteria waren voor allen die deze studie hebben verricht, begeleid en beoordeeld. De relatie tussen management, organisatie en interne controle loopt daarbij als een rode draad door het rapport.

Een dergelijke aanpak kan alleen maar positief worden gewaardeerd; immers te vaak wordt interne controle nog aangeduid in meer negatieve bewoordingen als 'het voorkomen van fouten en fraude' of 'controle op juistheid, volledigheid en tijdigheid van de gegevensverwerking' en dergelijke.

Op zich zijn dit uiteraard zeer belangrijke doelstellingen van elk IC-systeem. Maar een te exclusieve benadering vanuit deze optiek miskent toch de positieve en pro-actieve invloeden die een goed werkend IC-apparaat kan uitoefenen op de kwaliteit van de bedrijfsprocessen en het management daarvan.

In dit artikel wil ik in het bijzonder aandacht besteden aan de brede definitie van 'Internal Control' die in het rapport wordt gehanteerd. In het deel Framework wordt aan de definitie veel aandacht besteed. Er is zelfs een speciaal hoofdstuk aan gewijd. Misschien iets ongewoons voor onze Amerikaanse collega's met hun pragmatische inslag. Maar ook zeer veel commentaren en suggesties op de twee ontwerp-rapporten hadden juist betrekking op de uiteindelijk gekozen omschrijving. Deze luidt:

'Internal control is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- *effectiveness and efficiency of operations;*
- *reliability of financial reporting, and;*
- *compliance with applicable laws and regulations'.*

Interne controle aldus geformuleerd, is gericht op de samenhang van bedrijfsoperaties, de financiële

Prof. L.C. van Zutphen, registeraccountant, is hoogleraar accountancy aan de Vrije Universiteit te Amsterdam. Lid van de Orde van Organisatiekundigen en -adviseurs. Voorzitter van het Limperg Instituut.

le informatieverzorging en de naleving van relevante wet en regelgeving in een bepaald bedrijf. In deze visie maakt het IC-systeem deel uit van de totale bedrijfsactiviteit en het daarmee verbonden managementproces.

Ondanks deze brede kijk op interne controle biedt de definitie volgens de schrijvers toch voldoende mogelijkheden om bijvoorbeeld de scope te vernauwen tot een van de drie genoemde categorieën of deze te beperken tot een of meer specifieke onderdelen of activiteiten van een organisatie.

In appendix C van het deel Framework wordt een aantal voorbeelden van zogenaamde 'special purpose' definities gegeven. Daarbij wordt overigens gebruik gemaakt van dezelfde begrippen en termen als in de algemene definitie.

Maar laten we de samenstellende delen van deze algemene definitie eens wat nader bekijken en waar nodig van commentaar voorzien.

In hoofdstuk 1 van het deel Framework wordt benadrukt dat de begripsomschrijving een viertal fundamentele elementen bevat, die als volgt worden omschreven:

- Internal control is a *process*;
- Internal control is effected by *people*;
- Internal control can be expected to provide only *reasonable assurance*;
- Internal control is geared to the achievement of *objectives*.

Interne controle als een proces

Interne controle is geen statisch maar een dynamisch begrip. Het is een samenstel van activiteiten dat doordringt tot en verknoopt is met de activiteiten van een bedrijf.

Alle processen in of tussen bedrijfsonderdelen en -functies worden beheerst door de basiscomponenten van elk managementproces te weten: planning, uitvoering en controle. Het IC-systeem vormt een onderdeel van dit managementproces en is er in feite mee geïntegreerd. Aldus draagt het IC-systeem bij aan de managementfunctie op

alle geledingen in de organisatie en bewaakt en waarborgt de goede werking ervan.

Deze voorstellingswijze van interne controle verschilt nogal van andere visies waarbij het IC-systeem wordt gezien als een extra belasting van bedrijfsfuncties. Bijvoorbeeld aparte IC-functionarissen die door middel van speciaal ontwikkelde controleprocedures de afhandeling van bepaalde transacties controleren. In de studie wordt sterk benadrukt dat 'the internal control system is intertwined with an entity's operating activities and exists for fundamental business reasons'.

Interne controle is pas dan werkelijk effectief wanneer deze is verknoopt met de organisatorische infrastructuur van het bedrijf. 'Internal control should be *built in* rather than *built on*'.

Ingebouwde interne controle heeft bovendien belangrijke gevolgen in de sfeer van kosten en reactietijden.

Veel ondernemingen bijvoorbeeld opereren onder zeer concurrerende marktomstandigheden en zijn daardoor genooddaakt tot een strikte kostenbeheersing. Extra (built on) controleprocedures naast reeds bestaande operationele procedures zouden hogere kosten genereren. Door nu bestaande operationele activiteiten te evalueren op hun al of niet effectieve bijdrage aan het interne controleproces en zo nodig bij te stellen, kunnen veel onnodige procedures worden vermeden of geëlimineerd. Het gunstige effect in de kostensfeer is evident.

Ook eventuele nieuw te treffen interne controlemaatregelen, bijvoorbeeld als gevolg van verdergaande informatisering in het bedrijf, dienen op dezelfde wijze te worden vervlochten met de operationele procedures. Vooral in de technisch-organisatorische infrastructuur van de automatiseringsfunctie (database management, netwerk management, management computerfaciliteiten en dergelijke) zal een dergelijke benaderingswijze veel voordelen kunnen bieden.

Tegelijkertijd plaatst men daarmee het IC-systeem als het ware stroomopwaarts, dicht bij het operationele gebeuren, met als gevolg snelle signalen en dito mogelijkheden voor tijdige bijsturing.

De menselijke factor

Er bestaat een wisselwerking tussen mensen en het IC-systeem. Interne controle wordt uitgeoefend door mensen i.c. de bedrijfsfunctionarissen en deze worden op hun beurt weer beïnvloed door het vigerende IC-systeem.

Elk individu functioneert vanuit een eigen persoonlijke achtergrond, met eigen habitus en expertise, met eigen behoeften en prioriteiten.

Deze realiteiten delen zich uiteraard ook mede aan het IC-systeem.

Daartegenover brengt de interne controle bijvoorbeeld aan het licht als mensen niet de verwachte of opgedragen prestaties leveren of niet op de juiste wijze met anderen communiceren.

Het is van grote betekenis dat mensen in het bedrijf de inhoud en grenzen van hun taken, bevoegdheden en daarmee hun verantwoordelijkheden kennen. Alleen op deze wijze kan het management een duidelijke relatie leggen tussen de taakstellingen van mensen, de manier waarop deze taken worden uitgevoerd en de uiteindelijk gerealiseerde doelstellingen van de organisatie.

Vanuit een interne controleperspectief is meestal de gehele personele structuur van belang; van topmanagement tot en met het uitvoerend niveau.

Maar ook commissarissen maken deel uit van het IC-systeem, als toezichthouder, bij goedkeuring van bepaalde statutair voorbehouden transacties en dergelijke. Bovendien kunnen zij vanuit hun algemeen adviserende rol belangrijke stimulanzen geven voor de organisatie en instandhouding van een adequate interne controlestructuur.

Aan de conditionering van de menselijke factor in relatie tot interne controle wordt in de studie veel aandacht besteed.

Beperkingen van het IC-systeem; het begrip redelijke zekerheid

Het IC-systeem, hoe goed ook georganiseerd, kan nimmer garanderen dat alle doelstellingen, plannen en opdrachten ook conform alle vooraf bepaalde verwachtingen en normen worden gerealiseerd.

Vooraf moet worden vastgesteld dat bepaalde ontwikkelingen en condities eenvoudig buiten de invloedssfeer van het management vallen. Deze ontwikkelingen kunnen zowel intern als extern van aard zijn. Wij betreden hier het terrein van de onbekende, onverwachte en deels ook oncontroleerbare risico's. Voorbeelden zijn veranderende marktcondities door plotselinge acties van concurrenten, valutacrises, tegenvallende kwaliteit van management en personeel, overheidsmaatregelen of een onverwachte uitval van het computer- en communicatiesysteem. Geen enkele huishouding ontkomt op langere termijn aan dergelijke tegenvallers.

In hoofdstuk 3 (Risk assessment) van het deel Framework wordt een uitvoerige bespreking gewijd aan bedrijfsrisico's en de beoordeling daarvan. Deze analyse wordt zowel betrokken op de organisatie als geheel (entity level) als op deelfuncties (activity level).

Ook een adequaat IC-systeem kan derhalve slechts redelijke zekerheid (reasonable assurance) bieden.

Het studierapport wijdt een discussie aan de factoren die deze stelling nader toelichten. Zij worden enerzijds bepaald door het economisch motief (verhouding kosten-opbrengsten) en anderzijds door het menselijk handelen (bewust of onbewust), dat nu eenmaal beperkingen aan de werking van het systeem oplegt.

Zo zullen de kosten van het ontwerpen en implementeren van controlemaatregelen afgewogen moeten worden tegen de resultaten die men van deze maatregelen verwacht. Zoals bekend kan de kostenkant van controlemaatregelen vaak goed worden gecalculeerd.

Met de opbrengstzijde (met andere woorden het effect van de controlemaatregelen) ligt het moeilijker. Vaak zijn de voordelen wel kwalitatief aan te geven maar niet of moeilijk meetbaar; zeker niet in een ex-ante situatie.

Als complicerende factor bij de kosten/effectiviteit afweging geldt dat vaak een combinatie van procedures bijdraagt aan de beheersing van een bepaald controlerisico. Voor een doeltreffende interne controle op de volledigheid van de opbrengstverantwoording bijvoorbeeld is niet één maar een subset van procedures nodig. Dit

cumulatie-effect maakt de afweging er niet eenvoudiger op.

Daarenboven wordt de complexiteit van de kosten/baten afweging nog verder versterkt door de interrelatie en interactie van de interne controlemaatregelen met de bedrijfsoperaties zelf. Overal waar interne controlemaatregelen zijn ingebouwd in bedrijfs- en managementprocessen is het moeilijk de specifieke controle-effecten en kosten te isoleren.

Tenslotte een waarschuwing: excessieve interne controlemaatregelen zijn kostbaar en contra-productief. De kunst is het juiste evenwicht tussen controle-effect en controlekosten te bewaren.

Ten aanzien van de beperkingen die inherent zijn aan de menselijke component van het IC-systeem kan het volgende worden opgemerkt.

Het is niet eenvoudig een algemene typering te geven van de degradaties die kunnen optreden in de werking van het IC-systeem als gevolg van incidentele omstandigheden of min of meer bewuste beïnvloeding door functionarissen in het bedrijf.

Zo kan het voorkomen dat door een tekort aan tijdige en betrouwbare informatie beoordelings- en besturingsprocessen in de organisatie worden gefrustreerd. Een gevolg hiervan kan zijn te late of onjuiste beslissingen zowel hoog als laag in de organisatie. Uiteraard kunnen zich ook fouten voordoen die het gevolg zijn van misverstanden, slechte beoordeling, zorgeloosheid of nalatigheid. In de sfeer van de bewuste beïnvloeding wordt gewezen op het risico van doorbreking van het IC-systeem door het management; dergelijke interventies behoren zelfs bij goed georganiseerde bedrijven tot de mogelijkheden.

Hierbij moet wel onderscheid worden gemaakt tussen een gewettigde en een niet gewettigde doorbreking. Bij bijzondere transacties bijvoorbeeld, die niet passen binnen het meer routinematige bedrijfsgebeuren, kan het alleszins doelmatig zijn om aangepaste IC-procedures te hanteren. Dit ligt uiteraard anders wanneer een manager bepaalde kritische IC-maatregelen buiten werking stelt of negeert met de bedoeling om financiële overzichten te flatteren of zichzelf te

bevoordelen met waarden of informatie van de onderneming.

Tenslotte kan worden gewezen op het fenomeen samenspanning.

Functiescheidingen worden in dat geval als het ware opgeheven door collectief frauduleus of in ander opzicht crimineel te handelen.

Dit alles doet de vraag rijzen aan welke eisen het management op het terrein van de interne controle moet hebben voldaan wil gesproken kunnen worden van een IC-systeem dat redelijke zekerheid (reasonable assurance) biedt.

In het ontwerp-rapport van februari 1992 werd ter beantwoording van deze vraag het in de Anglo-Amerikaanse rechtspleging bekende 'prudent person concept' ten tonele gevoerd. Toegepast op het interne controlevraagstuk kwamen de onderzoekers tot de volgende interessante aanbevelingen.

Een 'prudent manager', een manager die met beleid en inzicht tot een verstandig oordeel komt, zou zich op het terrein van de interne controle moeten laten leiden door de volgende richtlijnen:

- hij zal die controlemaatregelen treffen die in de betrokken branche als 'good management and business practice' worden aangemerkt;
- van hem wordt verwacht dat hij over een redelijk vermogen beschikt om IC-risico's en hun consequenties in te schatten en zich tevens bewust is welke risico's het bedrijf loopt bij het achterwege laten van adequate maatregelen;
- van hem wordt tenslotte verwacht dat hij zijn kennis en ervaring op IC-gebied op peil houdt; ook in veranderende omstandigheden.

Het zal duidelijk zijn dat het hiervoor opgetekende profiel van de 'prudent manager', hoewel algemeen van karakter, toch een zeker normatief gehalte heeft. Nadere uitwerking is nodig en dat is nu juist de hoofddoelstelling van het studierapport.

De driedeling operations - financial reporting - compliance

In de studie worden drie categorieën (doelgebieden) onderscheiden te weten:

- de bedrijfshandelingen (operations) – het IC-systeem wordt hier met name gerelateerd aan een effectief en efficiënt gebruik van produktiemiddelen;
- de financiële verslaggeving (financial reporting) – de interne controle richt zich vooral op het totstandkomen van betrouwbare te publiceren financiële berichtgeving; en tenslotte;
- het naleven van rechtsregels (compliance) – het bedrijf dient zich te conformeren aan relevante wetten en voorschriften.

Deze driedelige onderscheiding biedt uiteraard de mogelijkheid zich op één categorie in het bijzonder te concentreren. Een concreet voorbeeld daarvan is de aandacht van controllers en accountants voor het IC-systeem voor zover gericht op de financiële informatieverzorging en daarmee verbonden wet- en regelgeving. Zowel de kwaliteit van de te publiceren jaarrekening als de accountantscontrole daarvan worden sterk beïnvloed door extern bepaalde regels (BW 2 titel 9, richtlijnen voor de jaarrekening, richtlijnen accountantscontrole NlvRA en dergelijke).

Het gegevensverwerkingsproces zelf daarentegen wordt vrijwel uitsluitend intern bepaald door de kwaliteit van de daarop gerichte administratieve organisatie en de eisen die gesteld worden aan de bestuurlijke informatieverzorging. In bepaalde branches neemt de regelgeving van externe oorsprong echter snel toe; men denke aan banken, beleggingsinstellingen en verzekeringsmaatschappijen.

Anders is het gesteld met de rol van het IC-systeem bij het nastreven van bepaalde operationele doelstellingen zoals bijvoorbeeld de introductie van een nieuw logistiek systeem, de verhoging van de winstbijdrage van een bepaald bedrijfsonderdeel of het uitvoeren van een kostenreductieprogramma. Bij dergelijke doelstellingen in de operationele sfeer gaat het met name om het waarborgen van een doeltreffend en efficiënt verloop van deze processen.

Door middel van het IC-systeem kan niet worden voorkomen dat er ten aanzien van deze activiteiten foute beslissingen door managers worden genomen. Externe ontwikkelingen kunnen er de oorzaak van zijn dat de gestelde doelen toch niet worden gehaald.

Wel zal het IC-systeem in beide gevallen tijdig alle voorhanden informatie moeten verschaffen opdat het management geïnformeerd blijft over voortgang en gang van zaken.

De componenten van het IC-systeem

In het studierapport wordt een vijftal samenstellende delen van het IC-systeem behandeld.

De gekozen opzet geeft blijk van een actuele managementvisie; en tegelijkertijd zijn de vijf componenten ook onderdeel van het concrete besturingsproces of daarmee nauw verbonden.

Onderscheiden worden achtereenvolgens:

- 1 Bedrijfscultuur (control environment);
- 2 Risicobeoordeling (risk assessment);
- 3 IC-procedures (control activities);
- 4 Informatie en Communicatie (information and communication);
- 5 Bewaking goede werking (monitoring).

Een korte toelichting op deze vijf componenten.

De bedrijfscultuur bepaalt de algemene atmosfeer waarin en de condities waaronder de bedrijfsfunctionarissen hun werk moeten verrichten. 'People; they are the engine that drives the entity and the foundation on which everything rests'.

Het zijn met name hun persoonlijke eigenschappen, vaardigheden, normen en waarden, die de basiscondities moeten scheppen voor de ontwikkeling van de vier andere IC-elementen.

Binnen de bestaande bedrijfscultuur beoordeelt het management de risico's die de realisatie van de gekozen operationele doelstellingen met zich brengt. Hieruit volgen dan de concrete doelstellingen voor het IC-systeem; zoveel mogelijk geïntegreerd met de operationele activiteiten. Bovendien zullen de nodige besturingsmechanismen moeten worden ingesteld om de onderkende risico's te managen.

Het interne controlebeleid en de concrete IC-procedures moeten vervolgens waarborgen dat de door het management bepaalde doelen en activiteiten ook daadwerkelijk worden gerealiseerd.

Informatie- en communicatiesystemen zijn onmisbare componenten om interne controle-activiteiten met succes te kunnen uitvoeren en managen. Meting van prestaties en efficiency en de samenstelling van controlerapporten zijn enkele voorbeelden. De goede werking van het IC-systeem moet zichtbaar worden gemaakt. Informatie en communicatie spelen daarbij een vitale rol.

Het gehele proces tenslotte moet in beeld worden gebracht en gecontroleerd op goede werking en resultaten (monitoring). Correctieve acties en wijzigingen in het systeem kunnen het gevolg zijn.

Aldus reageert het totale IC-systeem op een dynamische manier en dient het zich aan te passen aan gewijzigde omstandigheden.

Let wel, het IC-mechanisme is geen serieel proces, waarin de ene component slechts de direct daaropvolgende beïnvloedt (1 op 1 relatie). Er is een sterke onderlinge samenhang met sterke onderlinge iteraties.

De relatie tussen de categorieën en componenten van het IC-systeem en de bedrijfsorganisatie

In de toelichting op de IC-definitie wordt veel aandacht besteed aan de relatie tussen de drie categorieën (operations, financial reporting en compliance) en de hiervoor besproken vijf componenten.

Zo bestaat er een directe relatie tussen de (operationele) doelstellingen van een huishouding en de IC-componenten, die ontwikkeld zijn voor de realisatie daarvan.

Informatie is benodigd binnen alle drie doelgebieden van interne controle.

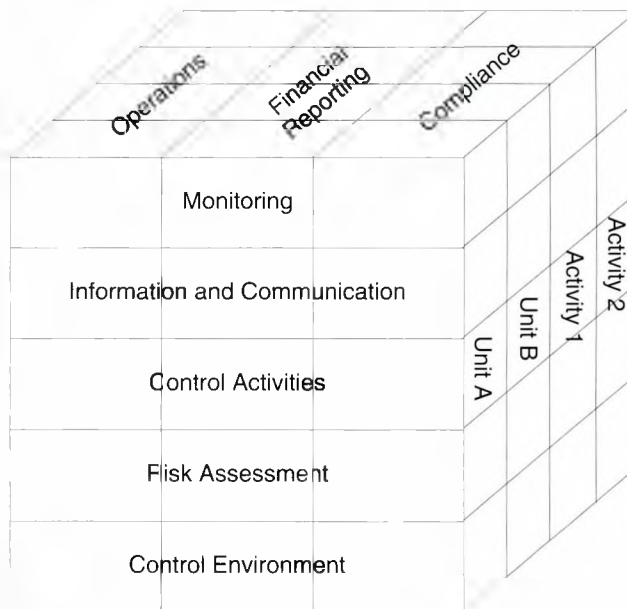
Financiële en niet financiële informatie – ongeacht of deze afkomstig is uit interne danwel exter-

ne bron – moeten beschikbaar zijn, zowel voor het effectief en efficiënt managen van de bedrijfsactiviteiten, de productie van betrouwbare financiële overzichten en om vast te stellen dat het bedrijf voldoet aan de gangbare wet en regelgeving.

Maar de vijf onderscheiden componenten zijn op hun beurt weer nodig om een doeltreffende interne controle binnen de drie doelgebieden te realiseren.

Het totale IC-systeem tenslotte is relevant voor de gehele huishouding of onderdelen daarvan. Weergegeven als de derde dimensie in de matrix (zie ook figuur 2). Daarbij moet overigens niet alleen worden gedacht aan divisies, werkmatschappijen of complete business units, maar evenzeer aan functionele activiteiten als inkoop, productie, marketing en dergelijke.

Figuur 2



De relatie tussen management en interne controle

De COSO-studie ziet interne controle als een expliciete verantwoordelijkheid van het management en een onlosmakelijk onderdeel van het managementproces. Alle IC-activiteiten worden ook in dit kader geplaatst.

Dit betekent echter niet dat alle managementactiviteiten ook per definitie IC-activiteiten zijn.

In de studie komt een vergelijkend overzicht voor dat hierna wordt weergegeven.

Figuur 3: Internal control and the management process

Management Activities	Internal Control
Entity-level objective setting, mission, value statements	
Strategic planning	
Establishing control environment factors	V
Activity-level objective setting	
Risk identification and analysis	V
Risk management	
Conducting control activities	V
Information identification, capture and communication	V
Monitoring	V
Corrective actions	

Nadrukkelijk wordt vermeld dat de opsomming van managementactiviteiten niet als limitatief mag worden gezien; bovendien zijn er vele manieren om het managementproces te analyseren. Desalniettemin geeft de figuur een duidelijke indicatie van de elementen die wel en niet tot het IC-begrip worden gerekend. Zo blijkt dat strategische beleidsvorming, het bepalen van doelstellingen op ondernemings- en afdelingsniveau, besluitvorming, risicomanagement en correctieve acties typische managementelementen zijn die buiten het IC-concept vallen.

Verrassend is wellicht het buiten de definitie laten van de het element correctieve actie. Vaak wordt verondersteld dat dit element wel deel uitmaakt van het Engelse werkwoord 'control' en dus ook begrepen is in 'internal control' (Zie onder meer Starreveld, De Mare en Joels 1991).

Slotwoord

Bestudering van de vier delen van het COSO-rapport leidt tot gevoelens van respect en waardering voor de samenstellers. Dit wordt vooral veroorzaakt door de uitgebreide behandeling van het onderwerp. Er is mij geen studie bekend waarin het fenomeen interne controle zo omvattend wordt behandeld.

Een grote verdienste is eveneens de brede doelgroep waarvoor de studie is geschreven. Niet alleen functionarissen van ondernemingen en instellingen zoals managers, commissarissen en dergelijke kunnen hun voordeel doen met de kennis en aanbevelingen van dit rapport. Ook professionals als controllers, accountants en niet te vergeten opleiders kunnen hun inzichten op het gebied van de interne controle actualiseren en verrijken.

Een bijzonder kwaliteitskenmerk van het rapport is zijn praktische karakter; het houdt rekening met de mogelijkheden en beperkingen van de 'real world'. Duidelijk wordt beschreven wat van een goed werkend IC-systeem kan worden verwacht, maar evenzeer waar de grenzen liggen.

In een tweetal volgende artikelen zal worden ingegaan op een meer gedetailleerde uitwerking van de vijf componenten van het IC-systeem en de daarbij passende methoden en criteria voor ontwerp en evaluatie.

Aparte aandacht zal vervolgens worden besteed aan de kwaliteit van de interne controle in het kader van de externe verslaggeving (reporting to external parties). Voor dit onderwerp bestaat in de VS – mede onder invloed van de Securities and Exchange Commission – al vele jaren grote belangstelling. Een van de deelstudies van het COSO-rapport is eraan gewijd.

Literatuur

- Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit, Statement on Auditing Standard no. 55, American Institute of Certified Public Accountants 1989.
- Dicksee, R.L., *Dicksee's Auditing*, authorized American edition, New York, 1905.
- Hartman, W., *Organisatie van de Informatieverzorging*, CODIS, Rotterdam, 1992.
- Integrity in Business, Monograph, Financial Executives Institute Canada, 1981.
- Internal Control - Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Author Coopers & Lybrand US, AICPA. New York, 1992.
- O'Reilly, V.M. c.s., *Montgomery's Auditing*, Eleventh Edition, John Wiley & Sons, New York, 1990.
- Rietschoten van, A.M., De betekenis van de interne controle voor de accountantscontrole, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, juni 1954.
- Schneider, Josef, *Interne Kontrolle. Bestandteil der Unternehmensleitung und Gegenstand der Abschlussprüfung*, Verlag Hans Schellenberg, Winterthur 1973.
- Starreveld, R.W., H.B. de Mare en E.J. Joels, Bestuurlijke Informatieverzorging deel 1, derde druk, Samsom Bedrijfsinformatie, Alphen aan den Rijn, 1991.
- Systems Auditability and Control Study, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1991.