

# Erasmus School of Accounting & Assurance

Prof. dr. Kornelis Y. Mollema RE, RA  
parttime hoogleraar EDP-Auditing

## Akoepedie voor auditors?

Afscheidsrede uitgesproken op 18 januari 2008

in de Oxfordzaal van de Erasmus Universiteit  
(M1-12)

[www.esaa.nl](http://www.esaa.nl)



*Erasmus*  
ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

## CURRICULUM VITAE

Kornelis Mollema made studies in economics, accountancy and IT-audit and is a Dutch Registered Accountant and Registered IT-auditor. His career started in public accountancy and IT-auditing and continued in banking & insurance. His areas of responsibility varied from financial (controlling, m&a, accountancy) and IT (back office & IT-management, IT-auditing). He was controller of the Belgo / Dutch financial conglomerate Fortis and later on general auditor of the same group. As a side track Kor developed a parttime university career. First for a decade at the Free University of Amsterdam, where he got his PhD in 1990. In 1999 he was appointed professor at the Erasmus School of Accountancy and Assurance in Rotterdam, specialised in IT-audit. Kor frequently spoke at conferences and wrote books and many articles. Moreover he was active in the professional institutes of accountants and IT-auditors, in the Netherlands, being chairman of the latter from 1996 until 2000. He is an honorary member of the NOREA, the Dutch Institute of Registered IT-auditors.

# AKOEPEDIE VOOR AUDITORS?

**Door prof. dr. Kornelis Y. Mollema RE, RA  
parttime hoogleraar EDP-auditing aan de  
Erasmus School of Accountancy & Assurance,  
Economische Faculteit van de Erasmus Universiteit te Rotterdam**

**Afscheidsrede uitgesproken op 18 januari 2008  
in de Oxfordzaal van de Erasmus Universiteit (M1-12)**



## SUMMARY IN ENGLISH

The title of this public lecture: Acoupedics for Auditors refers twice to listening. Acou relates to the Greek verb akouein (listening). Acoupedia could best be translated by treatment of listening defects. Auditor relates to the Latin verb audire, which also means listening. An auditor by definition is expected to be an excellent perceiver. But is he really, or do his perception skills need improvement?

For many years there has an expectation gap has been noticed as regards (public) accountants. Although these professional observers audit the company's books on behalf of shareholders and other parties, they have a rare track of revealing company mishaps and scandals. It is debatable is whether the focus of their audits is still appropriate and resulting in an adequate opinion on company performance.

In this public lecture six issues are being reviewed:

1. More regulation gives the audit profession more weight, but does not contribute to the effectiveness?
2. An important issue is the audit object and the way it is being examined.
3. Almost equally important is that audit in all its occurrences presents itself as one profession.
4. The expectation gap can be reduced by lowering pretence and reaching for alternatives.
5. The basis for creation of a real future lies in objective research after the profession's value added.
6. The aforementioned may work acoupedicly, thereby creating a value added for the audit profession.

**Main conclusions are:**

- There is a lot to be done. Especially in redirecting the audit focus from the balance sheet towards the risk management and control system, including the IT. There is no alternative. Quality of audit work has to be measured and researched. In the end we have to know what value added audit brings about. Hiding behind the legal mandate of audit will no longer do.
- Adaptations of the audit profession will take time and may be painful, but they will prove inevitable.
- Such adaptations will also make audit an ongoing attractive profession for young talented people.

## AKOEPEDIE VOOR AUDITORS?

*Mijnheer de Rector Magnificus, voorzitter van de Raad van Bestuur,  
Deken van de Faculteit, collega's, vrienden en familie*


Het is al een tijd droog in een deel van Afrika. De grond zit vol kloven en gras groeit er niet meer. Mens en dier zuchten al maanden onder de gesel van een immense droogte. Geen spatje regen is er gevallen. Geen wolkje aan de lucht te bekennen. De zon staat ongenadig te branden waardoor het dorre landschap een koperkleurige aanblik krijgt. De mensen hebben geen vertrouwen meer in de meteorologie en kijken hoopvol naar hun medicijnmannen. Deze trotse professionals uit verschillende stammen en dorpen hebben alles geprobeerd om regen te bewerkstelligen maar helaas, tot nu toe zonder resultaat. Er is sprake van een ernstige verwachtingskloof ten aanzien van hun functioneren. Om deze het hoofd te bieden hebben enkelen van hen uit de regio het initiatief genomen om een bijeenkomst te organiseren van alle medicijnmannen. Gezamenlijk zullen zij door middel van regendansen toch in staat moeten zijn krachten los te maken die de zo fel begeerde regen brengen. Er is geen tijd van wachten meer...

De bijeenkomst is een lust voor het oog. Medicijnmannen met fel getooide kleuren beschilderd komen in grote getale van heinde en ver toestromen. Na de nodige begroetingen kan de bijeenkomst beginnen. De ene spreker volgt de ander op. Omdat het uitmeten van de gevolgen van droogte weinig interessante stof biedt, gaan alle toespraken over de nieuwste regendansen. Ook worden demonstraties gegeven van nieuwe danstechnieken. Dit brengt de aanwezigen in een zeer goede stemming. Er valt veel te leren. Na een lange dag van vergaderen en toespraken nadert het hoogtepunt van de bijeenkomst. De avond is gereserveerd voor een groot dansfeest met veel voedsel en geestrijk vocht. De hele nacht wordt er uitbundig gedanst. Men bewondert elkaars nieuwe vondsten en bekwaamheden. Langzaam raakt het hele gezelschap in trance. Het wordt een uitzinnig regendansfestijn dat de ganse nacht voortduurt.

Intussen beschijnt de bijna volle maan helder het kale landschap. Het is alsof zelfs dit vaalgele hemellichaam het land nog verder uitmergelt. De natuur schreeuwt om water als nooit tevoren en al die uitzinnige dansen brengen geen drup regen. Gek genoeg schijnt dat de medicijnmannen niet meer te deren. Zij dansen..... L'art pour l'art.

De titel van mijn afscheidsrede omvat twee kernwoorden: akoepedie en auditor. Akoe relateert aan het Griekse werkwoord akouein (luisteren). Akoepedie laat zich vertalen met behandeling van luisterdefecten of dovenhulp. Daarbij kan men denken aan het gedeeltelijk opheffen van echte doofheid met een gehoorapparaat, een klein wonder van elektronisch vernuft. Maar men kan ook doelen op het bestrijden van zogenaamde Oost-Indische doofheid, die meer tussen de oren zit dan erin. Audit komt van het werkwoord audire, wat in het Latijn staat voor luisteren. Een auditor is dus een luisteraar, of met enige fantasie iemand, die observeert. Nu doen wij dat allen iedere dag, maar sommigen van ons worden verondersteld dit extra scherp te doen. De auditor is niet zomaar een observator onder zijns gelijken. Hij dankt zijn bestaan aan niet aflatende pogingen tot objectief, althans onbevooroordeeld waarnemen en het daaraan verbinden van conclusies ten behoeve van derden-belanghebbenden.

Veel veranderingen in de samenleving komen helaas niet eerder tot stand dan na schade en schande. Wie denkt dat deze wijsheid alleen van deze tijd is vergist zich. Al honderddertig jaar geleden – de scheiding tussen eigendom en kapitaal was reeds gemeengoed – was het een grote fraude, de zgn. Pincoff-affaire, die de eerste impuls gaf aan de auditprofessie zoals wij die vandaag kennen. Frauderend management, falende toezichhouders en een miljoenschade gaven een sterke impuls aan het ontstaan van van de onderneming onafhankelijke boekhouders (accountants). De namen van Moret en Limperg waren er onlosmakelijk mee verbonden. Zij vormden tevens de naam van de maatschap waarbinnen ik in 1975 mijn eerste schreden in het beroep zette, min of meer tot mijn eigen verrassing.



Het auditvak begon dus als een onafhankelijke boekhouddiscipline, bedoeld om namens de kapitaalverschaffers controle uit te voeren op de eerlijke verslaggeving door ondernemingen. De wortels van audit liggen daarmee onmiskenbaar in de financiële audit, beter bekend als accountancy.

De eerste indrukken die ik opdeed ten burele van de maatschap die mij employeerde waren: zeer hoge opleidingseisen, grote werkvariatie, weinig beroepstrots en verleggenmakende kritieken van buiten op het glanzende accountantsvak door een jongeman met een passende naam: Pieter Lakeman. Hij laakte de accountantsprofessie zonder ophouden en onderhoudt deze hobby tot op de dag van vandaag.

Nederland was een geduchte speler op het veld van de multinationals, maar de eerste scheuren in het Hollandse huis werden zichtbaar. Déconfiture van Koninklijke Scholten Honig (waar ik deel uitmaakte van het controleteam) en later van Ogem en andere Hollandse multinationals maakten discussies los over de toegevoegde waarde van het accountantsberoep. De overeenkomst tussen deze debacles en de beursschandalen van twintig jaar later waren dat de accountant, die toch namens de kapitaalverschaffers controleerde, zelden of nooit het eerste signaal gaf van de bedreigde ondernemingscontinuïteit. Het leidde tot kritiek op het beroep en tot een zogenoemde verwachtingskloof ten aanzien van het functioneren van de accountant. Dat woord komt ongetwijfeld uit het beroep zelf. Anders zou het waarschijnlijk prestatiekloof hebben geheten. Voor iemand die ergens aan lijdt heeft het iets geruststellends als je het gevaar een naam kunt geven, zoals dat bij ziekten het geval is waarvan het werkelijke bestaan door veel artsen eigenlijk niet wordt erkend. *Ik lijd aan 'epibrale décongestie'* klinkt toch een stuk beter dan: *ik heb maagpijn maar de artsen kunnen niet vinden wat de oorzaak is*. De verwachtingskloof ligt ingenesteld tussen een hoge pretentie aan de ene kant en een lage maatschappelijke appreciatie aan de andere kant. De pretentie komt uit het beroep zelf: vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, een trouvaille van een van de



nestoren van het vak, de heer Th. Limperg. De lage verwachting is empirisch van aard. Zij komt voort uit herhaalde teleurstellende ervaringen.

In de loop van de jaren is veel geschreven over deze verwachtingskloof. Maar nooit las ik ergens een concreet stappenplan van het NIVRA of een verwante organisatie om de kloof in vijf jaar te dichten. Wel is intussen door allerlei regelgeving op het gebied van corporate governance de verwachting ten aanzien van de rol van auditors opgeschroefd. Wordt hier de parallel zichtbaar met de medicijnmannen, die zich beijveren in de stijl van dansen en het bediscussiëren van de toekomst van het métier, maar zich niet bekommeren om het feit dat de regen uitblijft? Ofwel, is hier sprake van l'art pour l'art?

In deze rede wil ik daarop voortborduren, aan de hand van de volgende chapters:

1. Meer voorschriften geven het métier wel even meer gewicht maar dragen niet bij aan de effectiviteit.
2. Een belangrijk onderdeel van dat beroep is het auditobject en de manier waarop dat wordt onderzocht.
3. Haast even belangrijk is dat audit in al zijn verschillende vormen zich als een metier presenteert.
4. De verwachtingskloof kan het snelst worden verkleind door de pretentie te verlagen en alternatieven aan te reiken.
5. De basis voor het creëren van een echte toekomst ligt in het doen van objectief onderzoek naar de toegevoegde waarde van het beroep.
6. Het voorgaande kan akoepedisch werken en creëert daarmee een value-adding toekomst voor het auditmétier.

## **Ad 1 Meer voorschriften geven het métier wel even meer gewicht maar dragen niet bij aan de effectiviteit**

Collega Nielen (KUB), eens mijn altijd geëerde copromotor en een bewezen goede voorspeller, schreef: *Met het complexer worden van de samenleving groeit de behoefte aan steeds meer ordening. Onze moderne maatschappij is inmiddels afhankelijk van een immens aantal ordelijke oplossingen voor dagelijkse problemen. We moeten verwachten dat deze trend naar ordening zich nog lange tijd doorzet: er zullen steeds meer ordelijke oplossingen komen.* (einde citaat) (Nielen, 2005)

Alle regeringsstelsels in de wereld kennen een begin en een einde. Het begin van de democratie kennen we. Over haar einde kunnen we slechts speculeren. Zeker is dat het geloof in steeds maar meer regels om problemen op te lossen knaagt aan de wortels van de democratie. Deze regelzucht leidt tot een verstikkende bureaucratie die de ondernemingslust verstillt en de burger tot wanhoop brengt. Regering op regering neemt zich voor te dereguleren, maar in de praktijk dijt de regelgeving steeds meer uit.

Zo is het ook gegaan in accountantsland. Hoewel mijn afscheidscollege zich met name richt op de Nederlandse situatie, moeten we hier toch een uitstapje maken naar de andere zijde van de oceaan. Ik herinner me nog bij het voorbereiden van een mogelijke beursgang in New York van de onderneming waar ik werkte, zo'n tien jaar geleden, dat ik onder de indruk was van de strengheid van de Amerikaanse boekhoudregels: USGAAP, qua inhoud en qua toepassing, althans in vergelijking met de Nederlandse en Belgische regels. Dit was tegen het einde van de vorige eeuw. Kort daarop kwamen de eerste Amerikaanse beursschandalen en bleek dat sommige van de strenge bepalingen juridisch zo waren opgerekt, dat ze naar de geest ten grave gedragen waren. De SEC, in al haar imposantie, stond voor schut en het accountantsberoep evenzo. Er moest iets gebeuren. Het meest voor de hand liggend zou zijn geweest te analyseren en te constateren dat het

beurstoezicht en het openbaar accountantsberoep schromelijk waren tekort geschoten en alle te nemen maatregelen daarop te richten. In plaats daarvan werden de regels aangescherpt en werd in no-time nieuwe wetgeving op corporate governance aangenomen die zijn invloed over de hele wereld deed gelden: de Sarbanes-Oxley Act (US Congress, 2002)

Nu zal ik in dit college mij verre houden van een integrale evaluatie van deze regelgeving en van de in haar kielzog ontstane Nederlandse variant Tabaksblat (Tabaksblat, 2003). Maar twee dingen mogen worden opgemerkt:

1. een zo ingrijpende regelgeving had meer voorbereidingstijd mogen krijgen en
2. het effect van deze nieuwe regelgeving kan alleen maar de bestaande verwachtingskloof vergroten. In plaats van het accountantsberoep, dat kennelijk had gefaald, te penaliseren werd het beloond met een verveelvoudiging van zijn omzet. Maar wie garandeert daarmee een betere kwaliteit van presteren dan in het verleden?

In een discussie tussen Paul Koster, q.q. bestuurslid van de AFM, en ondergetekende tijdens het eerste EURAC-symposium gehouden op 24 januari 2003 aan deze universiteit, kwam aan de orde dat bank- en beurstoezicht in hoge mate steunen op accountantscontrole. Op mijn vraag of de effectiviteit van dat instrument voor dat specifieke doel ooit was onderzocht, bleef hij het antwoord schuldig.

Toen bleek dat de beursschandalen zich niet tot Amerika beperkten, was ook in ons land een diepgaand wetenschappelijk onderzoek naar zulke effectiviteit meer op zijn plaats geweest dan nieuwe regelgeving, al vallen over het laatste heus wel goede dingen te zeggen. Hier raken wij een belangrijk onderwerp. Het auditvak in brede zin doet te weinig onderzoek naar haar eigen effectiviteit. De aarzeling daartoe valt te begrijpen. Er zijn veel commerciële belangen gemoeid met het in standhouden van het bestaande.

Maar geldt hetzelfde niet voor de geneeskunde? Toch heeft men daar deze schroom allang overwonnen en is onderzoek naar de effectiviteit van geneeswijzen en -middelen goede praktijk. En dan is onderzoek naar de effectiviteit nog maar een eerste stap. De volgende stap is onderzoek naar de toegevoegde waarde. Deze is immers op dit moment sterk versluierd door de wet en regelgeving die accountantscontrole van beursgenoteerde en andere grotere vennootschappen nu eenmaal voorschrijven. Daardoor wordt het spel der vrije concurrentie vertroebeld.

Hier moeten we overigens uitzonderingen maken voor zowel de operationele als de IT-audit. Deze auditvarianten hebben zich een onmisbare plaats in de economie verworven zonder noemenswaardige rugdekking van wet- of regelgevers. Daarmee staat nog niet hun effectiviteit vast, maar hun – althans gepercipieerde – toegevoegde waarde wel.

## **Ad 2 Een belangrijk onderdeel van dat beroep is het auditobject en de manier waarop dat wordt onderzocht**

In 1985 schreven collega Smulders en ik in een artikel in *De Accountant*: 'Van oudsher houdt de accountant zich bezig met certificering van het sluitstuk der financiële verantwoording: de jaarrekening. ... Het accent lag vroeger op eigenhandige reconstructie van de eindcijfers, waarbij slechts marginale aandacht bestond voor de organisatie en de informatiesystemen die deze cijfers voortbrengen. Meer en meer is echter de belangstelling komen te liggen op het terrein van de organisatie en de informatiesystemen...

De achterliggende gedachte bij deze verschuiving is tweeërlei:

- De kwaliteit van de opgeleverde informatie (waaronder de eindcijfers) wordt bepaald door de kwaliteit van de organisatie en de informatiesystemen die haar hebben voortgebracht.
- ....' (Einde citaat)

(Mollema en Smulders 1985). Sinds die tijd heeft de automatisering een enorme vlucht genomen en is zij als het ware het woonhuis van de interne controle geworden. Een logische ontwikkeling zou zijn geweest dat de audit zich steeds meer op de administratieve organisatie (AO) met inbegrip van de Informatietechnologie (IT) zou richten. Tenslotte is er een gedeeltelijk causaal verband tussen de kwaliteit van informatie en de organisatie die haar voortbrengt.

Van der Pijl schrijft in zijn dissertatie: *De kwaliteit van informatie wordt mede bepaald door de kwaliteit waarmee de voortbrengingsactiviteiten (van de organisatie) zijn uitgevoerd.* (Pijl, Van der 1994). De enige redelijke verklaring voor het uitblijven van een IT-oriëntatie is dat de zittende beroepsgroep van accountants geen zin had in de verregaande omscholing die dat met zich zou brengen. In dezelfde tijd ontstond veel aandacht voor waarderinggrondslagen, o.a. vanwege de internationalisering van het

bedrijfsleven. Op dit terrein voelde de accountant zich veel meer thuis, met als gevolg dat de aandacht voor AO/IT verder in het gedrang kwam. Tot voor enkele jaren kon je in de Richtlijnen voor de Accountantscontrole zinnen lezen als: ingeval er sprake is van automatisering... dan dient de accountant... Een zinsnede die inmiddels vijftig jaar achter liep op de feiten.

Het accountantsberoep ontwikkelde dus een grote aandacht voor waarderingsgrondslagen en datagerichte controle en de aandacht voor werkelijk analytische controle bleef achter. In de zestiger jaren waren het de professoren Van Belkum en Van 't Klooster die in Nederland de betekenis van de computer voor de AO blootlegden. Het leidde in de zeventiger jaren tot het ontstaan van kleine afdelingen computercontrole bij de grote accountantsmaatschappen. Bij genoemde maatschap Moret & Limperg mocht ik daar in de tweede helft van de jaren zeventig deel van uitmaken. Bij het NivRA verschenen aarzelend enkele geschriften over automatisering, maar ze hoorden niet tot de verplichte studieliteratuur van accountancystudenten. In het begin van de jaren tachtig ontstond vraag vanuit de universiteiten naar EDP-auditopleidingen en in het vervolg daarvan het aanleggen van een register voor gekwalificeerde EDP-auditors; EDP (electronic data-processing) zijnde de toenmalige aanduiding voor wat vandaag informatietechnologie heet. Tegen deze ontwikkeling heb ik me aanvankelijk verzet. Als toenmalig lid van de Commissie Automatiseringsvraagstukken (CAV) van het NivRA heb ik van alles geprobeerd om een door het NIVRA erkende aantekening als EDP auditor op het NivRA diploma te realiseren, i.p.v. een apart gilde van specialisten. Mijn motief daarvoor was dat uiteindelijk alle (jonge) accountants een dergelijke aantekening zouden moeten behalen. Het bleek een oproep aan dovemansoren. Er was bij het NIVRA geen begin van belangstelling. Zo ontstond de NOREA als zusterorganisatie van het NIVRA. Inmiddels is het EDP-auditberoep, tegenwoordig het IT-auditberoep geheten een bloeiend métier, dat zonder enige wettelijke rugdekking zich een stevige plaats in de samenleving heeft weten te veroveren. Uiteraard met mijn appreciatie.

De aanvankelijke doelstelling van de computercontroleafdelingen bij de grote accountantsmaatschappen was ondersteuning van de accountantscontrole. In de praktijk ontwikkelden deze afdelingen zich binnen de maatschappen als autonome units, die slechts voor een beperkt deel hun omzet verkregen op vraag van de accountant. Het grotere deel van de omzet waren opdrachten inzake assurance over de veiligheid van informatiesystemen. Op zich diende dat wel de versterking van de AO/IT, maar de noodzakelijke versteviging van de accountantscontrole met een analytische poot kwam niet van de grond. Om een voorbeeld te geven: Tot kort voor de intrede van de nieuwe corporate governance-regels werd het heel normaal gevonden als van het totale accountantsbudget van een grote financiële instelling niet meer dan 5% aan IT-audit werd besteed. En dat terwijl de typologie van deze industrie is die van een groot computersysteem met relatief een paar mensen eromheen. In de interne audit was, althans in de financiële industrie wel veel meer aandacht voor de AO/IT. Zo was en is een percentage van 20% IT audit op het totale interne auditbudget niet ongebruikelijk.

Intussen is door de nieuwe corporate governance regulering wel meer aandacht ontstaan voor de AO / IT, maar de kennis van de gemiddelde accountant van IT is nog steeds ver beneden de maat. Bovendien zijn zowel de IT-auditor als de interne operationele auditor niet meer zoals vroeger tevens gediplomeerd registeraccountant, waardoor verdere verwijdering is ontstaan.

Uit empirisch onderzoek onder accountants uit maart 2005 lezen we: 'Het algemene vermoeden bestaat dat er in de toekomst meer gekeken zal worden naar geautomatiseerde systemen dan nu het geval is. Velen hebben er wel vertrouwen in dat accountantskantoren zich daarop voldoende voorbereid hebben. Het onderwerp heeft weinig urgentie.' (Hogewind e.a. 2005) Een attitude die weinig hoop geeft op verandering.

De kernvraag is: wat moet, in het licht van de assurance die de accountant wil geven aan de aandeelhouder, het object zijn van de controle. Het geijkte antwoord zal zijn: de financiële gegevens zoals deze uitmonden in de jaarrekening. In combinatie met het gebrek aan kennis van IT legt dat dan wel de claim om opnieuw synthetisch te gaan controleren, d.w.z. de gehele boekhouding te reconstrueren. Uiteraard is dit in de huidige context een onmogelijkheid, alleen al vanwege de complexiteit van de bedrijfsvoering en dus van de weerslag daarvan in de administratie. Een alternatief wordt bepleit door Ruud Veenstra (Veenstra 2007) die de volkomen controle in eer wil herstellen d.m.v. mathematische steekproeven op datastromen. Hij gaat voorbij aan het feit dat de datastromen zo groot en gevarieerd zijn dat wiskundige steekproeven met enige acceptabele betrouwbaarheid qua omvang nauwelijks uitvoerbaar zijn, een probleem dat ik dertig jaar geleden al tegen het lijf liep bij bancaire rentecontrole.

Dit gezegd hebbend resteert dus alleen nog de analytische controle. Meer smaken zijn er nu eenmaal niet. Dat betekent dat de accountant, in plaats van het aansluiten en verifiëren van allerlei gegevens (die overigens vaak per definitie al kloppen omdat de computer dat heeft bepaald en gecontroleerd) zich moet richten op de administratieve organisatie. Anno 2007 is die organisatie voor 90% verankerd in computersystemen die ook nog eens zonder menselijke tussenkomst allerlei gegevens met elkaar uitwisselen. Collega Heemstra van de Open Universiteit Heerlen stelt: *Vanaf 1990 beseffen steeds meer organisaties dat met de inzet van IT aanzienlijk competitief voordeel te behalen is, werkprocessen c.q. organisaties op een andere manier kunnen worden ingericht en samenwerking tussen organisaties volkomen anders vorm gegeven kan worden.* (Heemstra, 1997) Collegae Van der Pijl en Bautz onderschrijven dit in hun bijdrage in dezelfde bundel: *EDP-auditors gaan steeds meer uit van de waarde die automatisering heeft voor de bedrijfsprocessen.* (Pijl, Van der en Bautz ,1997). Tien jaar later, anno 2007 is dit realiteit. Om de problemen nog groter te maken zien we ook nog eens de papierloze samenleving op ons afkomen. (Mollema, 2006 ). Een maatschappij waar originele



papieren documenten hun plaats afstaan aan betrouwbare digitale records in computersystemen, waarvan de integriteit alleen is vast te stellen door het beoordelen van het ingebouwde beveiligingssysteem, een kundigheid die thans op het terrein van de IT-audit ligt. Maar het meest beroerde nieuws is dat de jaarrekening als relevant document passé is. Informatiestromen van de onderneming naar de beleggerswereld geschieden met steeds grotere frequentie en ontwikkelingen als Extended Business Reporting Language (XBRL) zullen dit in een stroomversnelling brengen. Weliswaar is er na alle financiële schandalen weer even aandacht voor de jaarrekening, omdat het herzien van oude cijfers en het verplichten van nieuwe disclosures nu eenmaal op de jaarrekening worden toegepast, maar dat is meer een juridische enkelslag. De informatiestromen worden geleidelijk aan realtime en een jaarverslag dat maanden na dato van het oude jaar verschijnt is als de krant van vorige week. De accountant zal zijn controle op deze dynamiek moeten aanpassen. Daarbij is het controleren van cijfertjes even onbegonnen als zinloos werk.

Intussen heeft de Internationale Federatie van Accountants (IFAC 2006a) in november 2006 een nieuw 'Statement of Membership Obligations' het licht doen zien. Daarin wordt verwezen naar eveneens nieuwe 'International Education Practice Standards' (IFAC 2006b). In laatstgenoemde standaard worden minimumeisen gedefinieerd voor IT-kennis binnen de accountantsopleidingen, de zogenaamde pre-qualification IT knowledge and competency requirements. Het NIVRA zal naar verluid deze standaard in Nederlandse versie implementeren en verplicht maken voor de accountancyopleidingen. Dat is op zich een goede ontwikkeling. Het merkbaar effect daarvan op het beroep zal echter nog decennia duren. De IEPs die relateert aan de permanente educatieverplichting, de zogenaamde post-qualification IT knowledge and competency requirements zijn voor een effect op kortere termijn van groter belang. Hier is de IFAC minder prescriptief en wordt meer overgelaten aan de lokale professionele instituten. De bedoeling is dat NIVRA eind 2008 ruim aanbod opleidingen op terrein IT aanbiedt en dat dit onderdeel wordt van de

permanente educatie. Het zal net als in het verleden op veel weerstand stuiten en daardoor in gevaar komen. Er is eerst een grondige attitudeverandering nodig bij de accountants en hun beroepsorganisatie ten aanzien van IT. Met onwillige honden is het kwaad hazen vangen zegt een oud spreekwoord.

In de interne audit is ook een verschuiving van het auditobject zichtbaar. Ook hier hebben de nieuwe corporate governanceregels grote invloed gehad, als moet van de financiële industrie worden erkend dat deze trend al voor die tijd was ingezet. Een belangrijk fenomeen, dat zich in de late negentiger jaren voordeed in met name de financiële industrie is de opkomst van risicomanagement. Inmiddels heeft het Basel Comité van Banktoezichthouders risicomanagement in brede zin onderdeel gemaakt van het systeem van solvabiliteitsvereisten. Het heeft bij banken geleid tot tenminste twee veranderingen: het sterker en gestructureerd richten van de blik van het algemene management op bedrijfsrisico's met behulp van Control & Risk Self Assessment programma's, en het ontwikkelen van gespecialiseerde staf voor het beheren van ondernemingsrisicomodellen. Deze ontwikkelingen zijn vaak in gang gezet door de interne audit, maar inmiddels allang verzelfstandigd. Voor de interne audit betekent dit dat het primaire controle object de goede werking van het risicomanagementsysteem is. Omdat een groot deel daarvan is toebedeeld aan het algemene management, kan men constateren dat interne audit meer dan vroeger managementaudit is en als zodanig aan waarde heeft gewonnen.

In de IT audit heeft de aandacht voor corporate governance geleid tot meer aandacht voor IT-governance. Zie hiervoor o.a. Brand & Boonen. Lange jaren heeft de IT-audit zich tevredengesteld met een relatief laag, enigszins technisch profiel. Het voordeel daarvan was dat men relatief ongestoord het métier kon uitbouwen. Het nadeel was dat de relevantie van de bevindingen en dus van de beroepsgroep niet altijd even hoog was. Gezien de enorme veranderingen in de IT is geleidelijk een heel nieuwe set operationele

IT risico' voor het bedrijf ontstaan en de IT-audit heeft daarop ingespeeld. Collega Van der Pijl en ondergetekende hebben gepleit voor veel meer aandacht voor strategie en abrupte verandering in de interne en IT audit (Mollema en Pijl, Van der, 2005). Een voorbeeld: Wat heeft het voor zin om jaar in jaar uit de bestaande IT systemen van een organisatie de auditen als men bezig is snel markt te verliezen aan de concurrentie die een grote voorsprong neemt op gebied van e-commerce. De CEO van een grote financiële instelling, toen mijn chef, drukte het zo uit: "Ik zou graag van mijn interne auditors change agents maken, want de grootste risico's van mijn bedrijf zitten in veranderingen die zich soms geleidelijk maar vaak ook abrupt voordoen."

### **Ad 3 Haast even belangrijk is dat audit in al zijn verschillende vormen zich als één metier presenteert**

In mijn oratie heb ik een pleidooi gehouden voor verdere integratie van de verschillende vormen van audit zoals wij die nu kennen, met name van de interne externe en IT audit. Dat pleidooi heeft tot op zekere hoogte ingang gevonden, het sterkst tussen IT- en interne audit. In de huidige context van corporate governanceregels bestaan juridische bezwaren met name tegen de integratie van in- en externe audit, omdat deze qua verantwoordelijkheid juist meer precies van elkaar zijn onderscheiden. Dat neemt echter niet weg dat virtuele integratie wel mogelijk is, d.w.z. het werken vanuit in- en externe auditplannen die volledig inhoudelijk en methodologisch op elkaar zijn afgestemd, en waarvan de IT-audit integraal onderdeel uitmaakt.

Inmiddels heeft risk management een belangrijke positie ingenomen en is COSO 2 ofwel Enterprise Risk Management Framework (Coso 2004)) geïntroduceerd, waarin de aandacht voor risicobeheersing eveneens is aangescherpt. In dat kader kan worden gesteld dat een stroomlijning van auditplannen en -methodologie met risk management-plannen en -methododes ook zeer gewenst is. Beide doen onderzoek naar dezelfde objecten en rapporteren aan dezelfde lagen van management en bestuur. Het management kan de aanbevelingen vanuit risk management en audit alleen effectief opvolgen als deze met één mond spreken en duidelijk maken welke verbetering precies onder wiens verantwoordelijkheid gewenst is.

Deze stroomlijning zal helpen de verschillen tussen cijfergerichte oriëntatie en analytische oriëntatie te doen verdwijnen omdat risk management en interne audit nu eenmaal sterk gericht zijn op bedrijfsrisico's en de beheersing daarvan en dus op de kwaliteit van de administratieve organisatie en interne beheersing.

#### **Ad 4 De verwachtingskloof kan het snelst worden verkleind door de pretentie te verlagen en alternatieven aan te reiken**

Als gezegd heeft de nieuwe regelgeving op het gebied van corporate governance de audit aanzienlijk meer profiel gegeven. Dus zijn de verwachtingen die aan audit worden gesteld hoger dan ooit tevoren, waarmee de verwachtingskloof in feite is vergroot. De auditprofessie staat dus voor de immense uitdaging niet alleen waar te gaan maken wat ze in het verleden aan verwachtingen wekte, maar daar nog een flinke schep bovenop te doen. Is dat een onmogelijke taak? Nee, dat is het niet, maar alleen als er een attitudeverandering in het beroep zichtbaar wordt. Een verwachtingskloof benoemen en er vervolgens niets mee doen is continuïteitsbedreigend voor het beroep, in weerwil van alle wettelijke en regulatoire bescherming die het auditberoep geniet. Het einde van een maatschap als Arthur Andersen werd enige jaren daarvoor niet voor mogelijk gehouden maar is wel een feit. Na de nodige schandalen, liepen de klanten weg en vervolgens partners en medewerkers, omdat ze niet geassocieerd wilden worden met een kantoor wiens verklaringen ter discussie stonden. Indien na enige jaren blijkt dat de nieuwe regels op gebied van corporate governance nieuwe beursdebacles niet kunnen voorkomen, dan zal de auditprofessie het zwaar te verduren krijgen. Zover moet het dus niet komen.

**Citaat:**

"*??-deskundigen* hebben het door de vele valkuilen waarvoor zij staan al met al beslist niet eenvoudig. Het is gewenst dat zij goed leren kijken en luisteren naar het speelveld en hun spelers. Dat moet eigen zijn aan de functie van *??-deskundige*. Meer dan voorheen zullen *??-deskundigen* bereid moeten zijn zich in een open dialoog met andere disciplines kwetsbaar op te stellen. Het onderzoek en onderwijs in een zo functioneel georiënteerd *??deskundigheidsgebied* als het onderhavige hebben daarin een belangrijke rol te vervullen". Deze tekst is geschreven door Mr. P. van Schelven in een opstel opgedragen aan Prof mr. Franken, ter gelegenheid van diens afscheid aan de Leidse universiteit. (Schelven, van, 2001). Voor *??-deskundigen* leze men in zijn tekst IT jurist. Leest men in plaats daarvan voor *??-deskundigen* accountants, dan is de tekst mij uit het auditorshart gegrepen.

Om te beginnen moet de pretentie die het auditberoep voert naar beneden worden bijgesteld. Dat beging bij de accountantsverklaring, die veel mooie frasen bevat, maar semantisch niet als helder wordt ervaren. Zie bijvoorbeeld wat Tom Nierop hierover schrijft in zijn column over nieuwe verklaringen (Nierop 2007). Ook interne en IT-auditverklaringen zouden kritisch herbezien mogen worden. In dat licht valt te kritisch te bezien dat de NOREA, in haar zoektocht naar duidelijk verwoorde verklaringen geen lippendienst bewijst aan het NIVRA als het gaat om helderheid van mededelingen.

Minstens zo belangrijk is de erkenning dat datagerichte controle vanuit een eindbalans passé is. De audit in een moderne context dient zich te richten op

1. de kwaliteit van de administratieve organisatie zoals die grotendeels verankerd is in de automatisering,
2. de bedrijfsrisico's en de mate waarin deze beheerst worden, zowel productinhoudelijk als operationeel. Daarbij dient men een ruime scope te nemen (bijv. inclusief compliance) en ook een ruime tijdshorizon zodat bijv. ook de risico's van langlopende ERP projecten worden meegenomen,
3. de druk die uitgaat van managementbeloningssystemen om de resultaten te beïnvloeden. Een CEO die tientallen miljoenen kan cashen op opties en aandelen zodra hij het bedrijf laat overnemen of fuseren kan niet objectief worden geacht in het zoeken wat de beste toekomst is voor de onderneming,
4. de integriteit van het management als het gaat om eerlijk zaken doen, eerlijk verantwoorden van de bedrijfsprestaties en geen onverantwoorde druk zetten op controllers of op de in- en externe auditors,
5. de wijze waarop het spel van corporate governance in de onderneming verloopt. Biedt bijv. het audit comité daadwerkelijk tegenspel tegen het management? Staat interne audit niet teveel onder druk van de CEO?

Dit gezegd hebbend kunnen we een verbeterd auditmodel schetsen voor de toekomst:

- De onderneming heeft een krachtig optredende raad van commissarissen, bijgestaan door een deskundig auditcomité (ook wanneer dat niet wettelijk verplicht is) dat stevig tegenspel biedt aan het management als het gaat over de financiële verantwoording en de kwaliteit van de achterliggende AO / IC en IT.
- Het management organiseert minstens tweemaal per jaar CRSA sessies en stuurt op grond van de uitkomsten haar risicoprofiel bij.

- Gespecialiseerde risicomangers staan het management bij in de CRSA en ook in het op ondernemingsniveau bewaken van product- en operationele risico's m.b.v. complexe modellen.
- Controllers consolideren de cijfers, analyseren de performance en brengen met name in kaart wat de relatie is tussen de bedrijfsprestaties en eventuele veranderingen in het risicoprofiel. Zij zouden er wel bij varen als ze – vergelijkbaar met interne auditors – een meer zelfstandige positie zouden krijgen.
- Interne auditors beoordelen primair de kwaliteit van het zichtbare risicoprofiel van de onderneming en hoe dit gemanaged wordt, uiteraard met inbegrip van de ICT-risico's. Ook geven zij aan welke invloed dit alles heeft op de verantwoorde bedrijfsprestaties. Zij zouden liever niet, zoals Tabaksblat heeft betoogd, moeten rapporteren aan de CEO, met een stippellijn naar het auditcomité, maar andersom. Het creëert voor hen precies de onafhankelijkheid die ze nodig hebben. Zie hiervoor bijvoorbeeld Paape, in zijn recente dissertatie (Paape, 2007)
- Externe auditors beoordelen in de eerste plaats de kwaliteit van het corporate governance spel in de onderneming. Verder beoordelen zij de verantwoorde bedrijfsprestaties met als input de resultaten van interne audit. Ook beoordelen zij expliciet de druk die kan uitgaan van managementbeloningssystemen op de verantwoorde cijfers en rapporteren daarover expliciet aan de RvC en de aandeelhoudersvergadering. Daarnaast toetsen zij de compliance van de gehanteerde accounting principles van de disclosures in de externe rapportage. Verder geven zij een oordeel over de eerlijkheid van het management in zakendoen en verantwoording daarover. Dit omvat bijvoorbeeld eerlijke prijsvorming (antikartel), het niet geven of aannemen van steekpenningen, het niet misbruiken van voorkennis, volledig verantwoorden conform de regels en vooral niet ingrijpen in de verantwoording uit een oogpunt van winststuring of andere beïnvloeding van de waarde van het aandeel, etc. Als laatste doen ze een cijfermatige beoordeling van de consistentie van de gepresenteerde cijfers.



- Alle auditors werken samen in één virtueel auditplan. Dat wil zeggen, een gesynchroniseerd geheel, waaruit ieder zijn eigen plan met behoud van eigen verantwoordelijkheid afleidt.

Dit gezegd hebbend wordt duidelijk dat er verschillende soorten auditors nodig zijn. De basisauditor, tevens lead-auditor moet de man of vrouw zijn die de audit daadwerkelijk vormgeeft. Hij / zij verzamelt evidence voor de te verstreken assurance, heeft een grote bedrijfskennis, is risico-georiënteerd en heeft een redelijke IT kennis. Daarnaast zijn gespecialiseerde auditors nodig zoals accountants en juristen met een grote kennis van internationale accountingprinciples, IT-auditors gespecialiseerd in ERP, internetapplicaties, grote computersystemen, interne auditors (waaronder actuarissen) gespecialiseerd in logistiek, complexe producten en juridisch onderlegde compliance-auditors. Een opsomming die zeker niet limitatief is. Dat hieraan een complex omscholingstraject hangt behoeft geen betoog.

Inmiddels staan de grote kantoren een aangepaste aanpak voor, die voorschrijft dat in principe bij alle klanten een procesgerichte aanpak moet worden gehanteerd waarbij de automatisering expliciet wordt meegenomen en deskundigen ingeschakeld. Als consequentie moet een redelijk deel van het budget verplicht worden besteed aan ondersteuning door IT-auditspecialisten.

## **Ad 5 De basis voor het creëren van een echte toekomst ligt in het doen van objectief onderzoek naar de toegevoegde waarde van het beroep**

In zijn afscheidsrede in februari 2007 gaf collega Leune, tot dan hoogleraar empirische sociologie aan deze universiteit een lezenswaardige beschouwing over *verstandig onderwijsbeleid*. Hij stelt o.a.: *Effectonderzoek is een essentieel bestanddeel van elk beleidsproces, niet slechts een interessante aangelegenheid voor afstandelijke wetenschappers*. (Leune, 2007). Het wordt hoog tijd dat het auditmétier zijn schuchterheid aflegt als het gaat om de meting van eigen kwaliteit. Als dit onderzoek niet wordt gedaan, vormt zich in de samenleving vanzelf een mening daarover. Auditors staan nu eenmaal in de picture, vooral als er iets mis gaat. Aanvallen op het beroep kunnen nu nauwelijks worden gepareerd. Solide onderzoek naar de effectiviteit van het vak, de door vakgenoten geleverde assurance en de door hen gehanteerde methoden reiken instrumenten aan voor positieverdediging en -verbetering.

Onderzoek naar eigen effectiviteit is een eerste stap naar nog nuttiger onderzoek, n.l. naar (toekomstige) toegevoegde waarde. Dat type onderzoek vergt meer moed, omdat de premisse van wettelijke en reguliere bescherming hier moet worden losgelaten. Dit type onderzoek neemt als uitgangspunt de vraag wat de toegevoegde waarde van audit kan zijn juist zonder deze protectie, die immers gekunsteld is en zeker niet gegarandeerd blijvend.

Een interessant deelgebied van dit onderzoek is de vraag hoe nodig en nuttig de wettelijke bescherming van het auditmétier is. Ter vergelijking: het métier van credit-rating, ook een vorm van audit, heeft zich een sterke maatschappelijke positie veroverd zonder enige bescherming, maar gewoon vanuit vraag uit de markt. We zien nu belangstelling opkomen voor de rating agents vanuit de toezichhouders omdat de adviezen van de raters zo'n grote impact kunnen hebben. Dat zou uiteindelijk kunnen

leiden tot onder toezichtstelling van rating agents. Maar is een ontwikkeling precies de andere kant op niet logischer? Waarom zou de druk om audit uit te oefenen op de onderneming moeten komen vanuit wettelijke of regulaire hoek? Evengoed is denkbaar dat de onderneming zich vrijwillig laat raten op een aantal gebieden als hierboven genoemd, waarvoor zij dan een bonus of een malus terugziet in de waardering van haar aandeel, in de bereidheid van andere ondernemingen en overheid om met deze onderneming zaken te doen, etc. De voordelen van een dergelijke werkwijze is in elk geval dat het auditmétier zich blijvend moet concentreren op de kwaliteit van de door haar geleverde assurancediensten.

Audit wordt postinitieel gedoceerd aan universiteiten. De Erasmus School of Accountancy & Assurance (ESAA) aan deze universiteit is er een sprekend en bloeiend voorbeeld van. Honderden studenten volgen er een tweejaarlijkse parttime opleiding zonder enige subsidie van de overheid. Iets om trots op te zijn. Intussen hebben we bij ESAA moeite om nieuwe hoogleraren aan te stellen. Deels komt dit doordat het aantal gepromoveerde vakgenoten beperkt is. Maar ook vormen de strenge eisen van de universiteit op het gebied van onderzoek en publicatie een belemmering. Nu valt daarop wel af te dingen. In een vakgebied als auditing moet je nu eenmaal werken met parttime hoogleraren om de aansluiting met het complexe werkveld te houden. De academische eisen te stellen aan deze bijverdieners kunnen niet hetzelfde zijn als die gelden voor bijv. fulltime econometristen. Het publiceren in tijdschriften met een academische A-status is bijv. voor auditors minder nuttig. Het academisch veel lager gewaardeerde publiceren in vakbladen daarentegen is voor hen zeer relevant, evenals het zich profileren op beroepsmatige podia. Maar dat neemt niet weg dat de academische status van de opleidingen verplichten tot gedegen onderzoek en publicatie daarover in gekwalificeerde tijdschriften.

## **Ad 6 Het voorgaande kan akoepedisch werken en creëert een value-adding toekomst voor het auditmétier**

De titel van mijn afscheidsrede Akoepedie voor auditors? ofwel dovenhulp voor luisteraars? is natuurlijk een beetje suggestief, maar wellicht toch niet geheel uit de lucht gegrepen. Kleine hoorapparaten kunnen in dovemansoren grote wonderen verrichten. Op dit gebied ben ik een empirisch deskundige. Hoewel ik helaas ruime ervaring heb met vergeefse pleidooien, wil ik toch dit afscheidscollege aanreiken aan de auditprofessie als een klein hoorapparaat.

Ik ben er trots mijzelf accountant, interne auditor, IT-auditor en controller te mogen noemen. Mijn opleiding en leven in deze vakgebieden, zowel in het bedrijfsleven als aan twee universiteiten hebben mij een zeer gevarieerde carrière bezorgd waarin geen jaar zit waarop ik met spijt terugkijk. Deze gelukkige omstandigheid heeft alles te maken met de halve eeuw die achter ons ligt en die ik zou willen typeren als ongeëvenaard in het bieden van kansen, nieuwe ontwikkelingen, vrede en welzijn, etc.

Tegen jonge mensen die hun loopbaan in het auditberoep beginnen zou ik willen zeggen: Je maakt een verstandige keus. Je werkt in een dynamische omgeving waarin je voor een groot deel je eigen kansen kunt creëren.

Tegen de gevestigde beroepsgenoten en de beroepsorganisaties wil ik kwijt dat de enige goede drijfveer voor een succesvolle toekomst kan zijn het werken aan toevoeging van waarde op termijn. De pijn die dat op korte termijn kan opleveren op het gebied van attitudeverandering en omscholing moeten we maar voor lief nemen.

*Mijnheer de rector magnificus,*


Afscheid nemen doet men met gemengde gevoelens. Hoewel de reden van mijn afscheid ligt in fysieke beperkingen is de timing daarvan goed, althans naar de doctrine van Anton Geesink. ESAA bloeit en daarbinnen eveneens de IT audit opleiding, die ik mocht meehelpen fuseren met de eveneens verdienstelijk draaiende IOA-opleiding. Een operatie geheel zonder eigen belang, omdat noch collega Van der Pijl, noch ik enige aandeel of optie heeft kunnen cashen na het welslagen van deze fusie.

Graag dank ik de Erasmus Universiteit en daarbinnen de ESAA voor de mogelijkheden die zij mij hebben geboden om kennis en inzichten te ontwikkelen op het terrein van IT-auditing en auditing in het algemeen en deze te delen met vakgenoten en met studenten.

De eerste persoon die ik mag danken is collega Gert van der Pijl, met wie ik eigenlijk een duo-leerstoel vervulde. Gert, in de negen jaar dat ik met je mocht samenwerken stond vertrouwen over en weer voorop, met als gevolg een zeer vruchtbare en aangename samenwerking. Dank.

Een speciaal woord van dank geldt ook mijn collega Hans Gortemaker die verantwoordelijk is voor mijn intrede en thans de verantwoordelijkheid draagt voor o.a. ESAA. Hans, je bent een echte auditor: je kunt heel goed luisteren en reflecteren. Mijn dank voor je collegiale steun.

Verder geldt mijn dank in het bijzonder Jan Pasmooi, die met een tomeloze inzet dingen wist te realiseren die belangrijk genoeg waren. Ook Charo Garcia wil ik danken, met name voor haar goede zorg en de verdraagzaamheid die ze altijd weer betoonde met mijn ongeduld. Als laatste wil ik met name collegae Leen Paape en Ron de Korte



noemen, die ik met name in het samengaan van EA en IOA heb leren kennen als goede collegae. Uiteraard is er daarnaast een heel team van collega's dat mijn dank verdient, maar die ik niet bij naam kan noemen om praktische redenen.

Natuurlijk wil ik mijn dank richten aan mijn lieve echtgenote, die mij altijd heeft gestimuleerd in mijn werk, die in belangrijke mate verantwoordelijk is voor de opvoeding van onze kinderen en die veel geduld met mij heeft betoond in het spanningsveld tussen gezin en werk. Mijn dierbare kinderen dank ik voor het feit dat ze mij, ondanks mijn vele beroepsmatige bezigheden en ergo afwezigheden, nog steeds liefhebbend als vader aanvaarden.

Tenslotte dank ik mijn Schepper voor de vele mogelijkheden die Hij me gaf om mij als mens en professional te ontplooiën. Of ik die altijd goed heb gebruikt is een oordeel waaraan ik me maar liever niet waag.

Ik dank u allen voor het betoonde geduld met uw spreker.

## LITERATUUR

- Basel Committee on Banking  
Supervision, 2004  
*International Convergence of Capital  
Measurement and Capital Standards:  
a Revised Framework*,  
Basel, <http://www.bis.org/publ/bcbs107.htm>
- Brand & Boonen  
*IT Governance, a pocket guide,  
based on Cobit*,  
Van Haren publishing
- COSO 2004: The Committee of  
Sponsoring Organizations of the  
Treadway Commission:  
*Enterprise Risk Management (ERM)  
Integrated Framework*  
<http://www.coso.org>
- Heemstra F., 1997  
*De Betekenis van IT, enz.*  
EDP-auditing voorbij 2000, pag. 7  
Tilburg University Press
- Hogewind, N., e.a. 2005  
*Zekerheden in de toekomst, p50*,  
SMO Den Haag
- IFAC 2006a  
Statement of Membership Obligations  
<http://www.ifac.org>
- IFAC 2006b  
International Education Practice Standards  
<http://www.ifac.org>
- Leeuwen, O.C. van en Wallage, Ph.,  
2002 maart  
*Moderne controle-benaderingen steunen  
op interne beheersing*,  
*Maandblad Accountancy en  
Bedrijfseconomie*, vanaf pag. 82
- Leune, J.M., 2007  
*Verstandig Onderwijsbeleid*,  
afscheidsrede d.d. 2 februari,  
Leune & garant uitgevers Apeldoorn,
- Limpercq Jr., Th, 1932  
*De functie van de accountant en de leer  
van het gewekte vertrouwen*,  
MAB, februari, oktober 1932, oktober,  
november 1933,  
opgenomen in de bundel MAB 1924-1960,  
deel 2 (pag. 137)

Mollema, K.Y. en Smulders, A.P.M.  
1985 jan,  
*Certiëring van de interne controle*  
de Accountant

Mollema, K.Y., 1989  
*Audit of information processing*  
Elsevier Science London/New York

Mollema K.Y., 1991  
*Zichtbaarheid van informatiekwaliteit*  
Samsom

Mollema, K.Y., Leenaars, J.J.A, Kampert,  
H.A., 1995  
The auditors's report on the quality of  
electronic data processing  
NIVRA

Mollema K.Y., 1996-juni  
*Audit under Fire, the strategic position of  
the auditor's opinion*  
de Accountant, international edition ""

Mollema, 1999,  
*IT Auditing in an integrated audit concept,*  
inaugural oration, 1999, EURAC,  
Rotterdam

Mollema, K.Y., 2002  
*Auditing with recognition*  
Liber amicorum prof drs K. Wezeman RUG  
LINE UP tekstproducties bv, Groningen

Mollema, K.Y. 2003  
*A comprehensive audit risk model*  
20 over Internal Operational Auditing, pag.  
115  
EURAC / NIVRA Rotterdam, Amsterdam

Mollema K.Y, 2003 dec  
*Auditrisico, meer dan ooit een issue! (1)*  
Maandblad voor Accountancy &  
Bedrijfseconomie, pag. 551-556

Mollema K.Y, 2004 jan.  
*Auditrisico, meer dan ooit een issue! (2)*  
Maandblad voor Accountancy &  
Bedrijfseconomie, pag. 5-15

Mollema K.Y. en Pijl, G.J. van der 2005 - 01  
*Auditing tussen strategie en verandering,*  
Maandblad Informatie, p.17 e.v.

Mollema, K. Y. 2006 nov  
*ICT-bijbscholing noodzakelijk*  
de Accountant p. 26 e.v.



Nielen G.C.J.F, 2005:  
*Computers kunnen van alles,  
maar er zijn grenzen*  
Toga's en baretten, Liber amicorum  
voor Jan Oonincx, pag 91,  
KMA Breda 2005,

Nieuw Amerongen, C.M. van en  
Verkruijse, J.P.J., 2002 okt  
*Bedrijfsrisico's: de nieuwe insteek van  
de controle van de jaarrekening,*  
Maandblad Accountancy en  
Bedrijfseconomie, pag. 440 – 446

Nierop, T. 2007 okt  
*Nieuwe Verklaringen*  
de Accountant p. 51

Paape L., 2007  
*Corporate Governance, The Impact on  
the Role, Position and Scope of Services  
of the Internal Audit Function,*  
Erasmus Institute of Management,  
PhD series Research in Management 111,  
EUR, vanaf p.47

Pijl, G.J. van der, 1994  
*Kwaliteit van informatie in theorie  
en praktijk,*  
Kluwer

Pijl van der G.J. en Bautz J.F., 1997  
*Onderzoek naar ontwikkelingen op het  
vakgebied EDP-auditing pag. 97*  
EDP-auditing voorbij 2000, Tilburg  
University Press

Pijl, G.J. van der, 2000  
*IT-auditing in a changing world,*  
inaugural lecture, 2000, EURAC,  
Rotterdam.

Schelven, P. van, 2001  
*Valkuilen voor de performance van de  
IT-jurist*  
It ain't necessarily so,  
opstellen aangeboden aan  
prof mr. H. Franken, v.a. pag 407  
Kluwer

Tabaksblat, M. (2003), Commissie corporate governance.

*De Nederlandse corporate governance code. Beginselen van goede corporate governance en best practice bepalingen.*

<http://>

[www.commissiecorporategovernance.nl](http://www.commissiecorporategovernance.nl)

U.S. Congress,

*Sarbanes Oxley Act of 2002;*

[http://news.findlaw.com/hdocs/docs/](http://news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf)

[gwbush/sarbanesoxley072302.pdf](http://news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf)

Veenstra, R. 2007, mei

*Volkomen Controle: het kan en het moet*  
de Accountant p. 32

Uitgave: ESAA

Grafisch ontwerp en druk: B&T Ontwerp en advies, Rotterdam

Oplage: 0108.700

Aan de inhoud van deze brochure kunnen geen rechten worden ontleend

## CONTACT

### **Erasmus School of Accounting & Assurance**

Kamer H13-02  
Postbus 1738  
3000 DR Rotterdam

Tel.	010 - 408 15 12
Fax	010 - 408 91 57
E-mail	<a href="mailto:esaa-info@few.eur.nl">esaa-info@few.eur.nl</a>
Internet	<a href="http://www.esaa.nl">www.esaa.nl</a>