

SERIE Informatie & Control

# Interne beheersing



Noordhoff

**Roger Meuwissen & Eddy Vaassen**

3<sup>e</sup> druk



**Informatie & Control**

# Interne beheersing

**Roger Meuwissen  
Eddy Vaassen**

---

Derde druk

Noordhoff

Ontwerp omslag: G2K Creative Agency (Groningen-Amsterdam)

Omslagillustratie: iStockphoto

Eventuele op- en aanmerkingen over deze of andere uitgaven kunt u richten aan:  
Noordhoff Uitgevers bv, Afdeling Hoger Onderwijs, Antwoordnummer 13, 9700 VB  
Groningen of via het contactformulier op [www.mijnnoordhoff.nl](http://www.mijnnoordhoff.nl).

*De informatie in deze uitgave is uitsluitend bedoeld als algemene informatie. Aan deze informatie kunt u geen rechten of aansprakelijkheid van de auteur(s), redactie of uitgever ontleen.*



0 / 21

© 2021 Noordhoff Uitgevers bv, Groningen/Utrecht, Nederland.

Deze uitgave is beschermd op grond van het auteursrecht. Wanneer u (her)gebruik wilt maken van de informatie in deze uitgave, dient u vooraf schriftelijke toestemming te verkrijgen van Noordhoff Uitgevers bv. Meer informatie over collectieve regelingen voor het onderwijs is te vinden op [www.onderwijsauteursrecht.nl](http://www.onderwijsauteursrecht.nl).

*This publication is protected by copyright. Prior written permission of Noordhoff Uitgevers bv is required to (re)use the information in this publication.*

ISBN (ebook) 978-90-01-87688-3

ISBN 978-90-01-87687-6

NUR 780

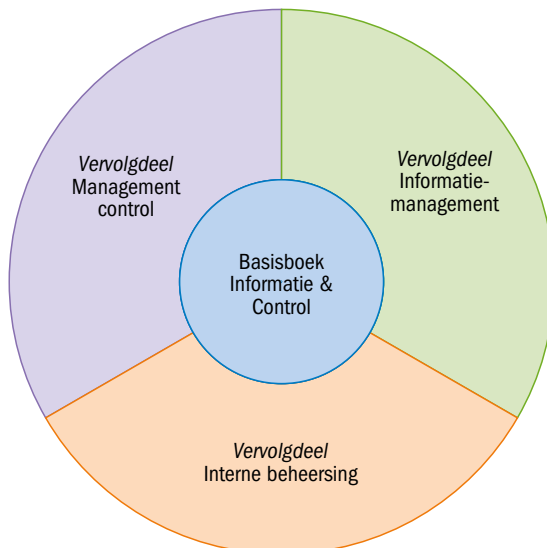
# Woord vooraf

Het boek *Interne beheersing* maakt onderdeel uit van de serie Informatie & Control. Deze serie bestaat uit het *Basisboek Informatie & Control* en drie vervolgböeken: *Interne beheersing*, *Informatiemanagement* en *Management control*. *Interne beheersing* gaat dieper in op de internebeheersingssystemen van organisaties. Het internebeheersingssysteem is een belangrijk onderdeel van het accounting information system, ofwel het systeem dat de bestuurlijke informatie van een organisatie verzorgt. Daarmee dekt de inhoud van dit boek ook de stof af die behandeld wordt in het vakgebied Bestuurlijke informatieverzorging. Waar het *Basisboek Informatie & Control* wat betreft het vakgebied Interne Beheersing de grondslagen introduceert en hun toepassing binnen de functionele deelgebieden verkopen, voorraden, productie en inkopen en de belangrijkste ondersteunende processen bespreekt, biedt dit vervolgböek een verdere verdieping van de grondslagen en de toepassing daarvan op de interne beheersing in verschillende typen organisaties. Daarmee is dit vervolgböek in combinatie met het basisboek in het bijzonder geschikt voor Bachelor- en Master-studenten die zich specialiseren in studierichtingen als Accountancy, Controlling of Accounting. Tevens is het vervolgböek *Interne beheersing* in combinatie met het basisboek geschikt voor opleidingen als SPD, heao, postdoctoraal Accountancy, postdoctoraal Controlling, postdoctoraal IT-auditing en postdoctoraal Operational Auditing. Ook kan het boek, als verdieping in het vakgebied Interne Beheersing, worden ingezet in studierichtingen als Informatiemanagement, Informatiekunde, Bedrijfskundige Informatica of Informatica en Economie. Het boek kiest bij de behandeling van de interne beheersing van organisaties een sterke IT-invalshoek, die prima aansluit bij de achtergrond en het interessegebied van deze studierichtingen. Voor studenten met specialisaties in andere studierichtingen, zoals bijvoorbeeld Human Resources Management, Bedrijfskunde (inclusief Nederlandstalige Master of Business Administration-programma's), Logistiek, Bedrijfsbeveiliging of Gezondheidswetenschappen, geeft het vervolgböek *Interne beheersing* een afgerond overzicht van de interne beheersing bij de meest voorkomende typen organisaties waar zij in het kader van het managen van organisaties mee te maken krijgen.

De serie Informatie & Control heeft betrekking op de vakgebieden Interne beheersing, Informatiemanagement en Management Control. Deze vakgebieden zijn verwant omdat organisaties slechts door middel van goede informatie en een goede informatieverzorging kunnen komen tot een goede control ofwel beheersing. Een goede control hebben organisaties nodig om de doelstellingen – zoals het produceren van kwalitatief goede producten of het maken van winst – te kunnen realiseren. In de figuur hierna is de opbouw van de serie Informatie & Control weergegeven. We zien dat de rela-

tie tussen de drie vakgebieden Interne beheersing, Informatiemanagement en Management Control kan worden gelegd via het begrip informatie. Dit is dan ook het centrale thema in deze serie.

#### Opbouw serie Informatie & Control



De serie is zodanig opgezet dat het *Basisboek Informatie & Control* een inleiding geeft in de drie vakgebieden en de vervolgdelen de verdieping per vakgebied bevatten. Daardoor kan de docent ervoor kiezen om uit het basisboek slechts het relevante deel en uit het vervolgboek (dat nader ingaat op het betreffende deel of vakgebied uit het basisboek) alle hoofdstukken te behandelen. Gezien de integratiegedachte achter de boekenserie *Informatie & Control* is het echter aan te bevelen om eerst het hele Basisboek te doen en dan naar een of meer vervolgboeken over te stappen voor een verdieping. De vervolgboeken hoeven niet in een vaste volgorde te worden doorlopen, wel moet eerst het betreffende deel uit het Basisboek zijn bestudeerd.

Ten aanzien van het vakgebied Interne Beheersing bespreekt het *Basisboek Informatie & Control* de grondslagen ofwel de bouwstenen van het vakgebied, de interne beheersing van de vier primaire processen binnen organisaties: verkopen, voorraden, productie en inkopen, en de ondersteunende – secundaire – processen personeelsbeheer, investeren in vaste activa, geldbeheer en administreren van financiële en niet-financiële feiten. Dit vervolgdeel *Interne beheersing* sluit aan op de in het Basisboek behandelde stof en behandelt de invloed van IT op interne beheersing, de communicatie van de interne beheersing en – uitgaande van het typologiemodel – de interne beheersing van verschillende typen organisaties.

De andere twee vervolgdelen, *Informatiemanagement* en *Management Control*, bouwen eveneens voort op de van die vakgebieden besproken stof in

het *Basisboek Informatie & Control*. Van het vakgebied Informatiemanagement bespreekt het basisboek achtereenvolgens verschillende typen informatiesystemen, de strategische rol van informatie en IT, en de beheersing van risico's rond de inzet van IT. In het vervolgdeel over Informatiemanagement worden de veranderende rol van IT binnen organisaties, de waarde van IT, databases, Decision Support systemen en diverse managementaspecten van IT behandeld. Van het vakgebied Management Control behandelt het basisboek de principes van management control, de bouwstenen van management control en de werking van management-controlsystemen. In het vervolgdeel over Management Control komen ontwerpaspecten van management-controlsystemen aan de orde. Daarbij wordt uitgebreid ingegaan op de rol van budgettering in organisaties, de relatie tussen strategie en structuur enerzijds en management controls anderzijds, de gevolgen van managementinnovaties voor beheersingssystemen, en nieuwe prestatie-meetsystemen.

In elk van de drie delen van de serie Informatie & Control wordt de theorie telkens toegelicht met voorbeelden en casussen die vaak zijn gebaseerd op praktijkvoorbeelden. Elk hoofdstuk is bovendien voorzien van oefenstof. Extra oefenmateriaal is beschikbaar op de ondersteunende website ([www.internebeheersing.noordhoff.nl](http://www.internebeheersing.noordhoff.nl)). Deze website bevat tevens presentaties en nadere toelichtingen op het boek.

Hoewel de verantwoordelijkheid voor dit boek geheel ligt bij de auteurs, zijn we dank verschuldigd aan drs. Ron van Loon voor zijn bijdrage aan de hoofdstukken 3, 5, 10 en 11, aan André Koet RA voor zijn bijdrage aan een aantal cases in dit boek en aan de docenten Interne Beheersing van de Maastricht University Opleidingen tot Registeraccountant en Registercontroller voor opmerkingen en aanvullingen op de hoofdstukken 6, 7, 8, 9 en 10. Een bijzonder woord van dank zijn wij verschuldigd aan prof. Bram Beek RA, die als de initiator van de serie Informatie & Control mag worden gezien. Hij is op 24 juli 2019 overleden.

Voor opmerkingen of vragen kunt u contact opnemen met de auteurs, prof. dr. R.H.G. Meuwissen RA (e-mail: [r.meuwissen@maastrichtuniversity.nl](mailto:r.meuwissen@maastrichtuniversity.nl)) of prof. dr. E.H.J. Vaassen RA (e-mail: [e.vaassen@systemsthinking.nl](mailto:e.vaassen@systemsthinking.nl)).

Bunde, prof. dr. R.H.G. Meuwissen RA  
Gouda, prof. dr. E.H.J. Vaassen RA





# Inhoud

Introductie 10

## DEEL 1

### Grondslagen 13

#### 1 Interne beheersing in context 15

- 1.1 Definitiekwesties 16
  - 1.2 Ontwikkelingen in organisaties, technologie en maatschappij 18
  - 1.3 Vertrouwen is goed, controle is beter 29
- Samenvatting 31  
Kernbegrippenlijst 32  
Oefenstof 34

#### 2 Bedrijfsprocessen en IT 39

- 2.1 Organisatie en automatisering 40
  - 2.2 IT-toepassingsmogelijkheden 42
  - 2.3 Versterkende invloeden van IT 46
  - 2.4 Verzwakkende invloeden van IT 48
  - 2.5 Kenmerken van ERP-systemen 50
  - 2.6 IT en proces(her)ontwerp 52
  - 2.7 BPR, ERP en het IBS van organisaties 56
  - 2.8 Interorganisatiele informatiesystemen 59
  - 2.9 Outsourcing 60
  - 2.10 Mobiele technologieën 68
  - 2.11 Blockchain en andere gedistribueerde databases 70
  - 2.12 Robotic process automation en kunstmatige intelligentie 79
- Samenvatting 84  
Kernbegrippenlijst 85  
Oefenstof 87

#### 3 Beschrijvingen van internebeheersingssystemen 95

- 3.1 Verbale beschrijvingen van internebeheersingssystemen 96
  - 3.2 Schematische beschrijvingen van internebeheersingssystemen 99
  - 3.3 Geautomatiseerde hulpmiddelen bij het maken van beschrijvingen van het IBS 107
  - 3.4 Normatieve beschrijvingen van het IBS voor onderwijsdoeleinden 108
  - 3.5 Het handboek interne beheersing 112
- Samenvatting 115  
Kernbegrippenlijst 116  
Oefenstof 117

## DEEL 2

### Typen organisaties 121

#### 4 Inleiding typologie 123

- 4.1 Typologie van organisaties 124
- 4.2 Handel 126
- 4.3 Productie 128
- 4.4 Dienstverlening met een beperkte goederenbeweging 129
- 4.5 Dienstverlening met beschikbaarstelling van ruimtelijke of elektronische capaciteit 130
- 4.6 Dienstverlening met beschikbaarstelling van kennis en kunde 132
- 4.7 Overheid en andere niet-commerciële organisaties 134
- 4.8 Introductie tot de volgende hoofdstukken 136
  - Samenvatting 137
  - Kernbegrippenlijst 138
  - Oefenstof 140

#### 5 Handel 143

- 5.1 Handelsorganisaties 144
- 5.2 Organisaties die verkopen op rekening 161
- 5.3 Organisaties die verkopen tegen contante betaling 169
  - Samenvatting 175
  - Kernbegrippenlijst 176
  - Oefenstof 177

#### 6 Productie 183

- 6.1 Productieorganisaties 185
- 6.2 Organisaties die produceren op voorraad 200
- 6.3 Organisaties die massamaatwerk leveren 205
- 6.4 Agrarische en extractieve bedrijven 212
- 6.5 Organisaties die produceren op order 220
  - Samenvatting 228
  - Kernbegrippenlijst 229
  - Oefenstof 230

#### 7 Dienstverlening met een beperkte goederenbeweging 239

- 7.1 Dienstverlenende organisaties met een beweging van eigen goederen 241
- 7.2 Dienstverlenende organisaties met een beweging van goederen van derden 256
  - Samenvatting 269
  - Kernbegrippenlijst 270
  - Oefenstof 271

#### 8 Dienstverlening met beschikbaarstelling van ruimtelijke of elektronische capaciteit 277

- 8.1 Dienstverlenende organisaties met beschikbaarstelling van specifieke ruimtelijke capaciteit 280
- 8.2 Dienstverlenende organisaties met beschikbaarstelling van niet-specifieke ruimtelijke capaciteit 295

- 8.3 Dienstverlenende organisaties met beschikbaarstelling van elektronische capaciteit [307](#)
  - [Samenvatting 322](#)
  - [Kernbegrippenlijst 324](#)
  - [Oefenstof 325](#)
  
- 9 Dienstverlening met beschikbaarstelling van kennis en kunde [331](#)**
  - 9.1 Dienstverlenende organisaties met verkoop van manuren [333](#)
  - 9.2 Dienstverlenende organisaties met exploitatie van intellectuele eigendom [347](#)
  - 9.3 Dienstverlenende organisaties met verkoop van financiële producten [359](#)
  - 9.4 Dienstverlenende organisaties met exploitatie van een digitale marktplaats [386](#)
    - [Samenvatting 395](#)
    - [Kernbegrippenlijst 397](#)
    - [Oefenstof 399](#)
  
- 10 Overheid en andere niet-commerciële organisaties [407](#)**
  - 10.1 Kenmerken van overheidsorganisaties en andere niet-commerciële organisaties [408](#)
  - 10.2 Het vaststellen van de volledigheid van de ontvangsten en de rechtmatigheid en doelmatigheid van de uitgaven [412](#)
  - 10.3 Organisatorische randvoorwaarden [418](#)
  - 10.4 Risico's, gevolgen, oorzaken en beheersingsmaatregelen bij overheidsorganisaties en andere niet-commerciële organisaties [420](#)
    - [Samenvatting 424](#)
    - [Kernbegrippenlijst 425](#)
    - [Oefenstof 427](#)
  
- Literatuuroverzicht [434](#)**
  
- Over de auteurs [437](#)**
  
- Register [439](#)**

# Introductie

Het vakgebied Interne Beheersing staat momenteel sterk in de belangstelling. Dit is het gevolg van de nadruk op transparant ondernemingsbestuur en de betrouwbare verantwoording door bestuurders als gevolg van de boekhoudschandalen van de laatste decennia en de recente financiële crisis. De gedachte is dat een goede interne beheersing betrouwbare informatie oplevert en daardoor kan bijdragen aan enerzijds de efficiëntie en effectiviteit van de organisatie en anderzijds de betrouwbare rapportage over de prestaties van organisaties. In dit boek wordt aangegeven hoe dergelijke systemen van interne beheersing moeten worden opgezet in verschillende typen organisaties, variërend van handelsorganisaties en productieorganisaties tot overheidsorganisaties. Hiertoe bouwen we verder op de in het *Basisboek Informatie & Control* behandelde stof over interne beheersing. De in het basisboek behandelde bouwstenen van interne beheersing en de interne beheersing van de primaire en secundaire processen binnen organisaties veronderstellen we dan ook als bekend. Gegeven dit fundament werken we in dit boek toe naar het leren ontwerpen van interne beheersingssystemen in specifieke organisaties. Alvorens deze systemen te bespreken voor specifieke organisaties gaan we nader in op twee belangrijke componenten, namelijk de rol van IT en de manier waarop dergelijke systemen beschreven en dus gecommuniceerd kunnen worden.

In deel 1 worden de grondslagen van de interne beheersing besproken. Hiertoe wordt in hoofdstuk 1 het vakgebied afgebakend en in de context van allerlei ontwikkelingen binnen organisaties, technologie en maatschappij geplaatst. In hoofdstuk 2 wordt de invloed van IT op interne beheersing besproken. IT is tegenwoordig een essentieel onderdeel van de te beheersen processen in organisaties. Daarom worden onder meer de organisatorische consequenties van IT en de positieve en negatieve invloeden van IT op de interne beheersing besproken. In hoofdstuk 3 wordt de communicatie van de interne beheersing belicht. Immers, nadat een systeem van interne beheersing is ontworpen, moet het aan het personeel worden gecommuniceerd. Ook is het voor degenen die het functioneren van het systeem van interne beheersing moeten beoordelen, zoals accountants, van belang dat ze snel en eenduidig inzicht krijgen in het systeem. Hiervoor staan zowel verbale beschrijvingen als schematische beschrijvingen ter beschikking.

Na inzicht te hebben gekregen in de grondslagen, de invloed van IT en de wijze waarop over interne beheersing kan worden gecommuniceerd, wordt in deel 2 de interne beheersing van verschillende typen organisaties besproken. Hiertoe wordt eerst in hoofdstuk 4 het typologiemodel belicht en wordt daarna in de hoofdstukken 5 tot en met 10 de interne beheersing van de verschillende typen organisaties behandeld. Elk hoofdstuk behan-

delt vanuit het perspectief van interne beheersing een ander type organisatie. De volgende typen organisaties worden besproken:

- hoofdstuk 5: handelsorganisaties
- hoofdstuk 6: productieorganisaties
- hoofdstuk 7: dienstverlenende organisaties met een beperkte goederenbeweging
- hoofdstuk 8: dienstverlenende organisaties met beschikbaarstelling van ruimtelijke of elektronische capaciteit
- hoofdstuk 9: dienstverlenende organisaties met beschikbaarstelling van kennis en kunde
- hoofdstuk 10: overheidsorganisaties en andere niet-commerciële organisaties

De structuur van deze hoofdstukken is steeds identiek. Van ieder type organisatie wordt eerst besproken hoe de volledigheid van de opbrengsten kan worden vastgesteld. Daarna worden de organisatorische randvoorwaarden weergegeven. Vervolgens worden de primaire processen besproken. Ten slotte wordt steeds een overzicht van de verschillende risico's, de oorzaken en gevolgen daarvan en internebeheersingsmaatregelen gepresenteerd. Hierdoor is het mogelijk om eenvoudig de verschillen in interne beheersing tussen typen organisaties te analyseren. Ook kan aan de hand van het overzicht van risico's en de daaraan gerelateerde internebeheersingsmaatregelen, in één oogopslag worden afgeleid met welke risico's een type organisatie kan worden geconfronteerd en welke maatregelen kunnen worden genomen. Gegeven het risico van de huidige internebeheersingssystemen – internebeheersingsmaatregelen worden geïmplementeerd naar aanleiding van risico's – zijn deze overzichten waardevolle hulpmiddelen bij het bestuderen van de stof. Ten slotte worden de primaire processen van organisaties niet alleen door middel van een verbale beschrijving, maar ook schematisch weergegeven. Hierdoor zijn de processen eenvoudiger te begrijpen en krijgen studenten meer inzicht in het systeem van interne beheersing van het betreffende type organisatie.

In elk hoofdstuk wordt gebruikgemaakt van voorbeelden in de tekst en casussen in aparte tekstkaders. De voorbeelden in de tekst spreken voor zich en hebben ten doel een bepaald begrip te verduidelijken. De casussen in de aparte tekstkaders hebben ten doel een complexer probleem te illustreren aan de hand van een praktijkgeval. Veel van de gekozen praktijkgevallen komen uit kranten, tijdschriften of van het internet. Het is de bedoeling dat deze praktijkgevallen de theorie verlevendigen, waardoor de interesse van studenten wordt gewekt en zij tot een daadwerkelijke integratie van kennis komen. We hopen dat deze combinatie van theorie en praktijk het fundament vormt voor een grondige theoretische basiskennis die studenten eenvoudig in de praktijk kunnen toepassen.



# DEEL 1

# Grondslagen

- 1 Interne beheersing in context 15
- 2 Bedrijfsprocessen en IT 39
- 3 Beschrijvingen van internebeheersingssystemen 95

Deel 1	1	
	Deel 2	



## 1

# Interne beheersing in context

- 1.1 Definitiekwesties
- 1.2 Ontwikkelingen in organisaties, technologie en maatschappij
- 1.3 Vertrouwen is goed, controle is beter

Interne beheersing beleeft momenteel een hernieuwde belangstelling ten gevolge van de talrijke boekhoudschandalen in het internationale bedrijfsleven. Veel van die schandalen vinden hun oorsprong in enerzijds prestatieprikkels die aan managers worden gegeven en anderzijds in een gebrekkige corporate governance. Prestatieprikkels en prestatiebeloning zijn typische management-controlinstrumenten. Om dergelijke instrumenten te kunnen laten werken, moeten er goede internebeheersingsmaatregelen gericht op de betrouwbaarheid van de gerapporteerde prestaties zijn. Voorts is een goede interne beheersing een voorwaarde om te komen tot een goede corporate governance. Bij de bekende boekhoudschandalen wordt dan ook vaak een gebrekkige interne beheersing als belangrijkste oorzaak van de problemen aangewezen. De toegenomen belangstelling voor interne beheersing is hierdoor volstrekt verklaarbaar.

Om goed te begrijpen waar het bij interne beheersing om gaat, moeten we aandacht schenken aan zaken als management control, organisatiekunde, informatiecontrole, bestuurlijke informatievoorzorging en administratieve organisatie. Doordat interne beheersing zo in de belangstelling staat en ook de kern van elke organisatie raakt, is het tevens van belang om te onderzoeken welke ontwikkelingen in organisaties, informatie- en communicatietechnologie en vooral corporate governance mogelijk van invloed zijn op de manier waarop naar interne beheersing wordt gekeken door medewerkers en andere belanghebbenden van organisaties. Dit hoofdstuk plaatst interne beheersing in de context van de genoemde ontwikkelingen en kennisdomeinen waardoor het belang van de vervolghoofdstukken beter kan worden begrepen.

**LEERDOELEN VAN DIT HOOFDSTUK**

Na bestudering van dit hoofdstuk heb je:

- inzicht in de samenhang tussen interne controle, interne beheersing, informatiecontrole, bestuurlijke informatieverzorging en administratieve organisatie
- inzicht in ontwikkelingen in organisaties en hun raakvlakken met interne beheersing
- inzicht in ontwikkelingen in informatieverzorging en informatie- en communicatietechnologie, en hun raakvlakken met interne beheersing
- inzicht in de relatie tussen interne beheersing en corporate governance

**1.1 Definitiekwesties**

Interne beheersing (ofwel internal control) wordt meestal in één adem genoemd met begrippen als interne controle, bestuurlijke informatieverzorging en administratieve organisatie. Dit gebeurt niet helemaal ten onrechte, omdat deze begrippen veel met elkaar te maken hebben, hetgeen onder andere blijkt uit de definities die we in het *Basisboek Informatie & Control* hebben gegeven.

**Bestuurlijke informatieverzorging**

Starreveld e.a. (2002, p. 9) geven de volgende definitie van *bestuurlijke informatieverzorging* (BIV):

Alle activiteiten met betrekking tot het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen-in-enger-zin (kiezen uit alternatieve mogelijkheden), het doen functioneren en het beheersen van een huishouding, en ten behoeve van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd.

**Administratieve organisatie**

De relatie tussen bestuurlijke informatieverzorging en administratieve organisatie (AO) kan als volgt treffend worden verwoord:

Administratieve organisatie omvat het gehele complex van organisatorische maatregelen dat direct of indirect betrekking heeft op de goede werking van de bestuurlijke informatieverzorging.

**Interne controle**

Interne controle (IC) is gericht op het voorkomen dan wel het detecteren van afwijkingen van gestelde normen en kan worden gedefinieerd als:

Alle controle op de oordeelsvorming en activiteiten van anderen, door of namens de leiding van een organisatie.

Administratieve organisatie en interne controle gaan hand in hand. Immers, administratieve organisatie betreft de *inrichting* van de bestuurlijke processen met behulp waarvan wordt geprobeerd de organisatiedoelstellingen te realiseren, en interne controle betreft de bewaking van de voortgang in de richting van de realisatie van die organisatiedoelstellingen en dus de *uitvoering* binnen de randvoorwaarden van de ingerichte organisatie.

Met het helder positioneren van AO, IC en BIV ten opzichte van elkaar zijn we er echter nog niet. Internationaal is immers het begrip internal control, ofwel interne beheersing, gangbaar. Interne beheersing is een breed begrip en omvat eigenlijk het gehele speelveld van Bestuurlijke Informatieverzorging, Administratieve Organisatie en Interne controle. Dit blijkt uit de verschillende doelen van interne beheersing. We kunnen de volgende vier categorieën van doelen van interne beheersing onderscheiden:

- 1 Het doel is het risico dat onjuiste beslissingen worden genomen tot een minimum te beperken. Mogelijk is de bedrijfsvoering daardoor niet efficiënt en effectief.
- 2 Het doel is betrouwbare informatieverzorging. Informatie is mogelijk niet in overeenstemming met de achterliggende werkelijkheid.
- 3 Het doel is volledigheid van de ingaande kasstromen en juistheid van de uitgaande kasstromen. Mogelijk verlaten waarden ten onrechte de organisatie door bewuste handelingen (diefstal, fraude e.d.) of ontbreekt een tegenprestatie doordat abusievelijk geen factuur is gestuurd of debiteuren niet betalen en er onvoldoende bewaking daarop is.
- 4 Het doel is juridische conflicten te vermijden. Mogelijk wordt wet- en regelgeving niet nageleefd.

Uit deze doelen blijkt dat (betrouwbare) informatieverzorging onderdeel is van interne beheersing. Daarnaast kan worden afgeleid dat administratief organisatorische en interne-controlemaatregelen (AO/IB-maatregelen) onderdeel vormen van interne beheersing omdat deze moeten worden geïmplementeerd om betrouwbare informatie te produceren, waardoor het risico op onjuiste beslissingen wordt beperkt, de juistheid en volledigheid van kasstromen wordt gegarandeerd en juridische conflicten worden vermeden. Tevens omvatten de genoemde doelen vooruitkijkende elementen (het beperken van het risico om onjuiste beslissingen te nemen, het vermijden van juridische conflicten) terwijl een begrip als interne controle géén vooruitkijkend element bevat. Daardoor is interne beheersing een breed begrip dat zowel Bestuurlijke Informatieverzorging, Administratieve Organisatie als Interne controle omvat.

Het systeem dat de verschillende maatregelen combineert om deze doelstellingen te realiseren, is het internebeheersingssysteem (IBS). We zullen in het vervolg van dit boek de termen interne beheersing (IB) en internebeheersingssysteem (IBS) gebruiken als we verwijzen naar deze maatregelen. Verder kan uit deze brede definitie van interne beheersing worden afgeleid dat zij zowel de bedrijfsvoering, als de informatieverzorging als de daarbij gehanteerde informatie- en communicatietechnologie (IT) in de volle breedte en diepte afdekt. Een smallere opvatting van interne beheersing wordt wel aangeduid met de term informatiecontrole ofwel 'internal accounting control'. Het integraal beheersingskader dat in het basisboek is geïntroduceerd, geeft duidelijk aan waar het bij informatiecontrole om gaat, namelijk: de betrouwbare informatieverzorging over en ten behoeve van de bedrijfsvoering, met gebruikmaking van de geëigende IT, binnen de randvoorwaarden zoals die door de strategische doelstellingen van de organisatie zijn geschapen. Het gaat hier dus steeds om de strategieimplementatie in het informatiedomein en het datadomein, inclusief de invloeden daarop vanuit de strategieformulering, het bedrijfsdomein en het IT-domein (zie figuur 1.1).

Internal control  
Interne  
beheersing

AO/IB-  
maatregelen

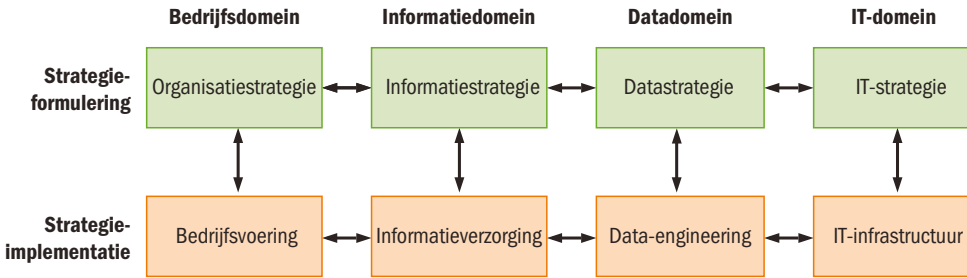
Interne-  
beheersings-  
systeem

Internal  
accounting  
control

Integraal  
beheersings-  
kader

Informatie-  
controle

**FIGUUR 1.1** Het integraal beheersingskader: strategie, bedrijfsvoering, informatieverzorging, data engineering en IT-infrastructuur



Het integraal beheersingskader is een model van een organisatie en kan als zodanig ook vanuit het perspectief van de organisatiekunde worden bestudeerd. De organisatiekunde besteedt veel aandacht aan het aspect van het managen van organisaties. Organisaties en hun medewerkers worden gemanaged om de organisatiedoelstellingen te realiseren. Dit houdt vooral het organiseren van menselijke activiteit in. Nauw verwant aan het begrip management is de term management control. Het verschil tussen management en management control is dat het laatste begrip zich specifiek richt op de beheersing van het *gedrag* van medewerkers, zodat de organisatie op koers wordt gehouden in de richting van de gestelde doelen. Management daarentegen is een term die in brede zin op alle aspecten van de bedrijfsvoering slaat, dus niet alleen op de beheersing van het gedrag van medewerkers. We definiëren management control daarom als volgt:

**Management control**

Management control is dat deelaspect van management, dat zich specifiek richt op het vergroten van de kans dat medewerkers doelgericht gedrag vertonen.

Het vakgebied Management Control wordt verder behandeld in het vervolgdeel *Management control* van de serie Informatie & Control. We richten ons in dit boek specifiek op het vakgebied Interne beheersing.

## 1.2 Ontwikkelingen in organisaties, technologie en maatschappij

In de loop der tijd heeft het leerstuk van de interne beheersing onder invloed gestaan van allerlei ontwikkelingen op aangrenzende terreinen. De belangrijkste hiervan zijn:

- ontwikkelingen in organisaties
- ontwikkelingen in technologie, met name IT
- maatschappelijke ontwikkelingen.

### 1.2.1 Ontwikkelingen in organisaties

Een groot aantal ontwikkelingen in organisaties heeft invloed op het vakgebied interne beheersing. Enkele ontwikkelingen in dit kader betreffen de verschuiving van industriële organisaties naar dienstverlenende en meer

kennisintensieve organisaties, het kantelen van organisaties van functioneel naar procesgeoriënteerd en de sterke uitbreiding van de controllersfunctie. In casus 1.1 zijn de belangrijkste ontwikkelingen in organisaties opgenomen.

### CASUS 1.1

## Ontwikkelingen in organisaties die van invloed zijn op interne beheersing

- een verschuiving van industriële organisaties naar dienstverlenende en meer kennisintensieve organisaties, met simultane uitbesteding van productie naar lagelonenlanden
- het kantelen van organisaties van functioneel naar procesgeoriënteerd
- een toegenomen dominantie van ondersteunende functies als logistiek en treasury
- een toegenomen geloof in het zelfstandig beslissingen kunnen nemen door functionarissen op alle niveaus in de organisatie, waardoor meer decentralisatie mogelijk wordt geacht en werknemers meer beslissingsbevoegdheden krijgen. In de Engelstalige literatuur wordt dit vaak aangeduid met de term 'empowerment'
  - een sterke opkomst van samenwerking tussen organisaties in de vorm van strategische allianties, coproductie, vrijwillige filiaalbedrijven en netwerkgroepen
  - het voortdurend meedeinen op de golven die door managementgoeroes worden veroorzaakt, waardoor steeds nieuwe managementmethoden het daglicht zien die organisaties proberen te implementeren
- een sterke uitbreiding van de financiële functie. Enerzijds houdt dit in dat de financieel professional meer kennis van management- en beheersingsprocessen ontwikkelt, anderzijds dat hij een permanente positie inneemt in het management van de organisatie
- een toegenomen aandacht voor human resource management (HRM) en management control in organisaties
- outsourcing of centralisatie van ondersteunende diensten zoals administreren en allerlei eerstelijnsactiviteiten in shared services centers, zoals accounting houses en callcenters
- een steeds verdergaande internationalisering
- de gehele of gedeeltelijke vervanging van mensen door fysieke maar vooral administratieve robots ('robotic process automation')

Deze ontwikkelingen hebben ertoe geleid dat de beheersingssystemen die toepasbaar zijn in organisaties een grote diversiteit zijn gaan vertonen. Om op de juiste wijze met deze diversiteit om te gaan moeten organisaties op de specifieke situatie afgestemde beheersingssystemen ontwerpen. Daardoor bepaalt de wijze waarop een organisatie is ingericht voor een deel de interne beheersing. De organisatiestructuur is dus een situationele factor, ofwel contingentiefactor, van de interne beheersing. Immers, in een steeds verder globaliserende omgeving waarin de diversiteit aan typen ondernemingen steeds groter wordt, IT grensoverschrijdende handel mogelijk maakt en de markt steeds concurrerder wordt, kan het niet zo zijn dat algemeen geldende internebeheersingsmaatregelen worden toegepast. Elke omgeving vereist haar eigen interne beheersing en de bijbehorende afstemming op specifieke situationele factoren. Dit is een probleem met een hoog praktisch gehalte. Deze afstemming moet er uiteindelijk toe leiden dat er een evenwicht tot stand komt dat aan de ene kant de realisatie

van de beoogde organisatiedoelstellingen in voldoende mate zeker stelt, en aan de andere kant de kosten van de internebeheersingsmaatregelen binnen de perken houdt.

### Contingentiefactoren

Naast de organisatiestructuur kunnen nog meer situationele of contingentiefactoren worden onderscheiden die in meer of mindere mate de interne beheersing kunnen beïnvloeden, zoals het land, de bedrijfstak en de medewerkers van een organisatie. De interne beheersing wordt zodoende afgestemd op:

- 1 landkenmerken
- 2 bedrijfstakkenmerken
- 3 specifieke kenmerken van de organisatie
- 4 kenmerken van medewerkers

### Situationele factoren

Tabel 1.1 geeft een overzicht van deze situationele factoren.

**TABEL 1.1** Enkele contingentiefactoren van de interne beheersing

Contingentiefactor	De beheersingsbehoefte en de wijze waarop in die behoefte wordt voorzien door middel van internebeheersingsmaatregelen zijn sterk bepaald door ...
Landkenmerken	... culturele, juridische en andere kenmerken die specifiek zijn voor het land waarin de organisatie is gevestigd.
Bedrijfstakkenmerken	... bedrijfstakkenmerken zoals het al dan niet hebben van een fysieke goederenbeweging versus alleen maar geldstromen of virtuele goederen, culturele kenmerken van de bedrijfstak of wettelijke regelingen die slechts gelden voor een bepaalde bedrijfstak, en de mate van onzekerheid in de markten die vanuit de bedrijfstak worden bediend.
Specifieke kenmerken van de organisatie	... de besturingsfilosofie van het management en de organisatiecultuur (vooral de mate waarin bevoegdheden en verantwoordelijkheden naar lagere managementniveaus worden gedelegeerd), de omvang van de organisatie (hoe kleiner de organisatie, hoe gemakkelijker zij te beheersen is door directe supervisie; hoe groter de organisatie, hoe meer zij door middel van een systeem van formele internebeheersingsmaatregelen om medewerkers verantwoording te laten afleggen zal moeten worden beheerst), de mate van internationalisering (hoe internationaler, hoe complexer de beheersingsproblematiek ten gevolge van afstand en culturele verschillen), de strategische keuzen van een organisatie, en de mate waarin de bedrijfsprocessen zijn geautomatiseerd (een proces dat grotendeels handmatig wordt gevoerd, zal een andere AO/IB vereisen dan een proces dat grotendeels is geautomatiseerd).
Kenmerken van de medewerkers	... kenmerken van de individuele medewerkers in een organisatie, waaronder opleidingsniveau, ervaring, persoonlijkheidskenmerken en cognitieve stijl.

Hierna gaan we op elk van de factoren wat uitvoeriger in.

#### Ad 1 Landkenmerken

Op het niveau van de landspecifieke beheersingsmaatregelen vindt een afstemming plaats van het internebeheersingssysteem (IBS) op de specifieke kenmerken van het land waarin de onderneming is gevestigd en waarmee zij zaken doet. Belangrijke elementen in deze afstemming zijn de landscultuur en het institutionele kader (wet- en regelgeving) waarmee ondernemingen in een bepaald land te maken hebben. In een tijd van globalisering wordt dit afstemmingsprobleem steeds belangrijker.

Om een effectieve afstemming van het IBS op de landscultuur te kunnen maken, moeten meetinstrumenten worden gebruikt die verschillen in lands-

culturen tot uitdrukking brengen. Een toonaangevende classificatie is die van Hofstede (1980). In deze classificatie worden vier cultuurdimensies onderscheiden: machtsafstand, individualisme, masculiniteit en onzekerheidsvermijding. Op basis van deze indeling zullen bijvoorbeeld in een land als Japan, waar sprake is van een hoge onzekerheidsvermijding, meer procedures geformaliseerd moeten worden waardoor het IBS uitgebreider wordt. Een voorbeeld dat dichter bij huis speelt is de onbeheersbaarheid van veel IT-projecten die door Nederlandse consultants in Oost-Europa worden begeleid. Veel van deze projecten ontsporen doordat de Nederlandse consultants de in Nederland succesvol gebleken instrumenten zonder aanpassingen proberen toe te passen op Oost-Europese organisaties. Het probleem dat hier ontstaat is een gevolg van de grotere machtsafstand in veel Oost-Europese landen, waardoor informele, laterale communicatie vaak niet werkt, procedures strikt moeten worden nageleefd en controletechnische functiescheidingen nooit mogen worden doorbroken, zelfs niet als daardoor betere resultaten kunnen worden behaald.

Een belangrijk onderdeel van cultuur is de wijze waarop wordt omgegaan met corruptie. Corruptie wordt in elke cultuur als onethisch beschouwd, maar welk gedrag corrupt is en welk gedrag niet, kan sterk verschillen tussen landen. Momenteel staat ethiek hoog op de agenda van de beroepsorganisaties van accountants en controllers, wat vooral een gevolg is van de vele schandalen in het internationale bedrijfsleven, de economische crisis die mede veroorzaakt is door onethisch gedrag onder alle betrokken partijen, waaronder bankiers, accountants, regeringen, ambtenaren en managers, en de steeds verder toenemende internationalisering. In sommige landen is het vrijwel onmogelijk om zaken te doen als niet wordt meegedaan aan het omkopen (met een mooi woord heet dat 'facilitating payments') van bepaalde functionarissen. Voor bedrijven uit landen waar dit niet gebruikelijk is, veroorzaakt dit een groot probleem omdat ze niet betrokken mogen zijn bij omkooppraktijken vanuit de wet en hun ethische codes, maar ze wél zaken willen doen in dat land. Dit plaatst de betrokken functionarissen regelmatig voor dilemma's waar niet altijd eenduidige oplossingen voor zijn aan te dragen. Het zal duidelijk zijn dat landen met een hoge corruptie een zwakke beheersingsomgeving hebben.

Om een effectieve afstemming op institutionele kenmerken van een land mogelijk te maken, is een gedegen kennis van de lokale wet- en regelgeving en de jurisprudentie daaromheen noodzakelijk. Dit is een probleem dat minder meetproblemen met zich meebrengt dan de afstemming op de landscultuur. Kennis van instituties is ook om een andere reden van belang. Wetten en regels vormen vaak de neerslag van cultuurkenmerken. Kennis van de wet- en regelgeving kan daardoor ook tot een betere kennis van de cultuur leiden.

#### *Ad 2 Bedrijfstackenmerken*

Op het niveau van de bedrijfstackspecifieke internebeheersingsmaatregelen vindt een afstemming plaats op het type organisatie. Dit is de benadering die in de vakgebieden die op de een of andere manier te maken hebben met interne beheersing, al sinds jaar en dag wordt gevolgd. De redenering is als volgt: elk type organisatie kent een aantal inherente risico's of probleem- en attentiepunten die aanleiding geven tot bepaalde internebeheersingsmaatregelen. Bijvoorbeeld, een organisatie die op bestelling produ-

ceert zal onder andere een ordergewijze voor- en nacalculatie hanteren ter beheersing van haar bedrijfsprocessen, waar dit bij een organisatie die op voorraad produceert niet mogelijk of efficiënt is. Een ander aspect van dit afstemmingsprobleem is echter, evenals bij de afstemming op landkenmerken, dat van de cultuur. Sommige bedrijfstakken hebben een geheel eigen cultuur. Dit manifesteert zich onder andere in de wijze waarop medewerkers van organisaties in de betreffende bedrijfstak zich kleden, met elkaar omgaan, de auto's die zij rijden, de manier waarop met geld wordt omgegaan, de inrichting van gebouwen en de machtsafstand tussen hogere en lagere managementlagen. Een factor die vanuit een beheersingsperspectief hier van groot belang is, is de mate waarin rechtlijnig gedrag wenselijk wordt geacht in de bedrijfstak. Ook hierin zien we vaak typische ingesleten gebruiken binnen bepaalde bedrijfstakken, getuige casus 1.2 over de bouwfraude.

### CASUS 1.2

## Ballast liet documenten vernietigen

Ook bouwondernemingen Ballast Nedam Infra en HBG Civiel beschikten over een schaduwadministratie die illegaal vooroverleg vastlegde. Eind vorig jaar heeft Ballast Nedam deze administratie vernietigd.

HBG heeft haar schaduwboekhouding wel overgedragen aan de parlementaire enquêtecommissie bouwnijverheid. Regiodirecteur J. Folkerts van Ballast Nedam Infra en hoofd bedrijfsbureau van HBG Civiel, B. ter Hoeve, hebben dat vanochtend in verhoor door de enquêtecommissie verklaard.

Folkerts maakte verder duidelijk dat de organisatie van onderlinge concurrentiebeperkende afspraken wijdverbreid was. Zo heeft Ballast Nedam jarenlang deel uitgemaakt van de 'Noord-Holland Acht', een verband van bouwbedrijven die bij openbare aanbestedingen afspraken wie voor een bepaald werk in aanmerking kwam. Voor vijftig aanbestedingen per jaar kwamen we bij elkaar, zei Folkerts.

Naast Ballast maakten ook Koop Tjuchem, Dura Vermeer, Ooms en de beursgenoteerde ondernemingen BAM NBM, Heijmans, HBG en Volker Wessels Stevin deel uit van de Noord-Holland Acht. Zeven van die acht ondernemingen hadden ook nog een eigen asfaltcentrale, waardoor de concurrentie op achterstand werd geplaatst.

Volgens Folkerts is de bouwsector op dit moment in paniek. Bouwondernemingen zouden tot tien procent onder de kostprijs van een werk offertes indienen. Aannemers vrezen voor de continuïteit van het bedrijf. Niemand kan zijn onderneming in deze omstandigheden overeind houden.

Bij HBG wist men tot in de top van de onderneming dat die schaduwboekhouding illegaal was. Volgens Folkerts was ook de top van Ballast op de hoogte van de illegale afspraken. Bestuursvoorzitter R. Kottman van Ballast bleef vanochtend echter bij zijn eerdere uitlatingen dat hij niet kon uitsluiten dat zijn concern had meegedaan aan illegaal vooroverleg, maar dat hij er zelf niet van op de hoogte was geweest.

Noord-Holland Acht maakte in aanbestedingsprocedures gebruik van een netwerk van vaste ambtenaren die vertrouwelijke informatie doorspeelden over de ramingen van bouwprojecten. Volgens Ter Hoeve ging het daarbij om tien tot twintig ambtenaren, in Noord-Holland werkzaam voor Rijkswaterstaat, de provincie en een aantal gemeenten. Dat gebeurde volgens Ter Hoeve vijf tot tien keer per jaar. Ook speelden soms medewerkers van ingenieursbureaus die in opdracht van gemeenten ramingen maakten, informatie door.

Bron: [www.accountingweb.nl](http://www.accountingweb.nl), 3 september 2002



### Ad 3 Specifieke kenmerken van de organisatie

Op het niveau van de organisatiespecifieke interne beheersing vindt een afstemming plaats op de specifieke kenmerken van de organisatie waarvoor een IBS wordt opgezet. Hier zal eveneens een aantal risico's worden onderkend, die aanleiding geven tot te treffen internebeheersingsmaatregelen. De traditionele benadering van internebeheersingsproblemen past deze vorm van afstemming toe door voor een bedrijfsbeschrijving de specifieke risico's expliciet te noemen en uit te werken in internebeheersingsmaatregelen. Bijvoorbeeld, een organisatie geeft kwantumkortingen, wat onder andere een controle op de volledigheid van de gefactureerde bedragen noodzakelijk maakt door middel van het vaststellen van de juistheid van de kortingen. De IB-beschrijving geeft dan precies aan hoe de juistheid van de kortingen moet worden vastgesteld en welke functionaris daarbij betrokken is.

De traditionele literatuur op het terrein van de interne beheersing besteedt bij het ontwerpen van internebeheersingsmaatregelen maar beperkt aandacht aan zachtere beheersingsmaatregelen zoals culturele factoren. Recentelijk is daar enige verandering in gekomen door de introductie van het zogeheten tolmodel (Starreveld e.a., 2002). Dit model stelt dat de bestuurlijke informatieverzorging gebaseerd moet zijn op een samenhangende analyse van de missie, de succesfactoren, de doelstellingen, de processen, de managementstijl en de cultuur van de organisatie. Ook voor het meten van bedrijfstak- en organisatieculturen zijn maatstaven ontwikkeld die een afstemming op deze (zachtere) bedrijfstak- en organisatiekenmerken mogelijk maken. Een toonaangevende classificatie op dit terrein is die van Hofstede e.a. (1997). In deze classificatie wordt een zestal dimensies onderscheiden: procesgericht versus resultaatgericht, mensgericht versus taakgericht, organisationele versus professionele identificatie, open versus gesloten, losse versus strakke beheersing en normatief versus pragmatisch (zie tabel 1.2).

Tolmodel

TABEL 1.2 Dimensies van organisatiecultuur

Dimensie	Toelichting
Procesgericht versus resultaatgericht	Procesgerichte organisaties zijn sterk gericht op technocratische en bureaucratische routines. Resultaatgerichte organisaties zijn sterk gericht op het behalen van resultaten. Vaak zijn procesgerichte culturen minder homogeen en daardoor minder sterk dan resultaatgerichte culturen.
Mensgericht versus taakgericht	Mensgerichte organisaties nemen verantwoordelijkheid voor het totale welzijn van hun medewerkers. Taakgerichte organisaties beperken hun verantwoordelijkheid tot de prestaties van hun medewerkers.
Organisationele versus professionele identificatie	Organisationele identificatie betekent dat medewerkers hun identiteit vooral ontleen aan de organisatie waarin ze werken. Professionele identificatie betekent dat medewerkers zich veel meer met hun beroepsgenoten identificeren, die niet per se – en zelfs meestal niet – in hun eigen organisatie werkzaam zijn.
Open versus gesloten	Open organisaties laten nieuwkomers gemakkelijker toe dan gesloten organisaties. Dit heeft vooral te maken met de acceptatie van nieuwkomers door zittende medewerkers, en niet zozeer met het aannemen van nieuwe mensen.
Losse versus strakke beheersing	Een organisatie die gekenmerkt wordt door een losse beheersing hecht weinig belang aan het nakomen van afspraken, punctualiteit en formele procedures. Organisaties met een strakke beheersing vinden deze aspecten juist erg belangrijk.

**TABEL 1.2** Dimensies van organisatiecultuur (vervolg)

Dimensie	Toelichting
Normatieve versus pragmatische	Organisaties met een normatieve benadering van de omgeving van klanten, toeleveranciers, kapitaalverschaffers en dergelijke, volgen wettelijke regelingen en institutionele kaders op rigide wijze. Organisaties met een pragmatische benadering zijn flexibel in het benaderen van hun omgeving.

#### *Ad 4 Kenmerken van de medewerkers*

Op het niveau van de medewerkerspecifieke internebeheersingsmaatregelen vindt een afstemming plaats op de persoonlijke kenmerken van de medewerkers van een organisatie. Dit is het meest elementaire niveau waarop een analyse van internebeheersingsmaatregelen kan plaatsvinden. Om een afstemming op de medewerkers van organisaties te bewerkstelligen, moeten meetinstrumenten worden gebruikt om de verschillen in persoonlijke kenmerken vast te kunnen stellen. Nauw gerelateerd aan de afstemming van internebeheersingsmaatregelen op persoonlijke kenmerken is de afstemming van informatie op persoonlijke kenmerken. Bijvoorbeeld, als een persoon een sterke voorkeur heeft voor grafische representaties, een andere persoon voor cijfermatige overzichten en weer een andere persoon voor verbale weergaven, dan kan het afstemmen van de vorm waarin de informatieverzorging plaatsvindt op deze specifieke voorkeuren ertoe leiden dat ieder van deze drie personen tot optimale besluitvorming komt. Dit betekent dus dat elk van deze drie personen een ander overzicht ontvangt waarvan weliswaar de inhoud van de informatie vergelijkbaar is, maar de vorm waarin die informatie wordt gepresenteerd verschilt.

Een afstemming van systemen (zoals het IBS) op situationele factoren die in een specifieke situatie gelden, leidt er niet automatisch toe dat een afstemming moet worden gemaakt op situationele factoren die in algemene zin gelden. Er kunnen daardoor efficiëntieverbeteringen worden gerealiseerd door de afstemming van het IBS op de betreffende specifieke kenmerken.

De typologie van huishoudingen die in hoofdstuk 4 wordt geïntroduceerd, is een voorbeeld van een afstemming op bedrijfstakspecifieke kenmerken. Een afstemming op de bedrijfstak is in het merendeel van de gevallen inefficiënter dan een afstemming op een specifieke organisatie in die bedrijfstak. Dit kan als volgt worden verklaard: als één organisatie meer risico's kent dan andere organisaties in de bedrijfstak, dan leidt dit tot een grotere beheersingsbehoefte bij die ene organisatie. Bij een analyse van de beheersingsbehoefte voor de bedrijfstak als geheel leidt dit tot te veel internebeheersingsmaatregelen bij andere organisaties in de bedrijfstak die minder risico's kennen. Een contingentiebenadering analyseert elke organisatie in de bedrijfstak apart en leidt zo tot efficiëntievoordelen.

In hoofdstuk 2 gaan we nader in op de afstemming van het IBS op kenmerken van de geautomatiseerde gegevensverwerking van organisaties. Daarbij besteden we in dit boek minder aandacht aan de afstemming op zachtere kenmerken van organisaties en hun omgevingen, zoals nationale cultuur en kenmerken van de medewerkers van een organisatie. Voor een

verdergaande behandeling van deze zachte beheersingsmaatregelen verwijzen we naar het vervolgbboek *Management control* in de serie Informatie & Control.

### 1.2.2 Ontwikkelingen in informatieverzorging en IT

De invloed van informatieverzorging en IT op de interne beheersing uit zich voornamelijk in de relatie tussen IT en gebruikers, en de relatie tussen IT en organisaties. Vanaf het midden van de jaren zeventig van de vorige eeuw is, vooral in de Verenigde Staten, veel gepubliceerd over de betekenis van informatieverzorging en IT voor gebruikers en organisaties. Thema's die hierbij aan de orde kwamen zijn in casus 1.3 weergegeven.

#### CASUS 1.3

### Onderzoeksthema's met betrekking tot de betekenis van informatieverzorging en IT voor gebruikers en organisaties

- informatie als kritieke succesfactor
- methoden om te komen van kritieke succesfactoren tot informatieverzorging
- de afstemming van informatiesystemen op de organisatiestrategie
- vergroting van het rendement uit IT-investeringen door de organisatiestrategie en de IT-strategie beter op elkaar af te stemmen
- levenscyclusmodellen voor het oplossen van problemen in de toepassing van IT
- contingentiebenaderingen van informatieproblemen
- de relatie tussen informatie en organisatie
- methoden van informatieplanning
- informatie-economie, hiermee wordt bedoeld de bedrijfseconomische benadering van informatieverzorging en IT binnen organisaties waarin de kosten, baten en risico's van IT-investeringen centraal staan

Ook nu nog staat de betekenis van informatie en IT voor organisaties sterk in de belangstelling. Zoals we al eerder hebben laten zien geeft het integraal beheersingskader in figuur 1.1 deze relatie schematisch weer. Thema's die hierbij relevant zijn, hebben vooral betrekking op de vertaling van strategisch beleid (in brede zin, dus inclusief informatiebeleid, technisch beleid, commercieel beleid en financieel beleid), naar de inrichting van de organisatie en daarop afgestemde planning- en controlsystemen (Weezenberg, 2004).

De laatste jaren zijn er, vooral onder invloed van de opkomst van organisatiebrede informatiesystemen zoals ERP-systemen, veel innovaties geweest op het terrein van informatieverzorging en de daarbij gebruikte IT. Deze ontwikkelingen hebben geleid tot veranderende functionele eisen voor informatiesystemen in organisaties. Zo zag een grote verscheidenheid aan soorten informatiesystemen het daglicht, waarbij voor elk managementniveau en voor allerlei toepassingen systemen werden ontwikkeld. Parallel aan deze ontwikkelingen binnen organisaties konden ontwikkelingen op het gebied van informatieverzorging tussen organisaties worden waargenomen. Door middel van elektronische datacommunicatie konden netwerken worden ontwikkeld voor informatie-uitwisseling tussen samenwerkende organisaties (interorganisatiele informatiesystemen) en tussen verschillende geografi-

**Organisatiebrede informatiesystemen**

**Interorganisatiele informatiesystemen**

sche locaties binnen één organisatie. Ook ontstonden er mogelijkheden tot uitbesteding van de gegevensverwerking (outsourcing, application service providing en cloud computing). Voordelen hiervan zijn meer deskundigheid ten aanzien van het systeembeheer en lagere totale kosten. Een nadeel is echter het ontstaan van specifieke nieuwe risico's, zoals een te grote afhankelijkheid van de betreffende dienstverlener en de gebruikte IT. Andere ontwikkelingen lopen uiteen van de opkomst van software voor het ontwikkelen van informatiesystemen (CASE-tools; 'computer aided software engineering'), waardoor een efficiënte en grootschalige ontwikkeling van informatiesystemen mogelijk is, en de inzet van IT voor 'investor relations', zoals bij verslaggeving via internet, continue verslaggeving ('continuous reporting') en bijbehorende actuele accountantsverklaringen ('continuous assurance').

De enorme ontwikkelingen in IT hebben geleid tot een aparte groep IT-professionals met daarbinnen een grote diversiteit aan specialisaties. Deze specialisaties betreffen niet alleen specifieke technische aspecten en specifieke toepassingen, maar raken zelfs de grondslagen van de bedrijfsbesturing zoals de toenemende bureaucratisering als gevolg van de invoering van ERP-software. De rol van de informatiemanager is vanuit een informatie-en-controloogpunt uitermate belangrijk omdat deze functie de brug slaat tussen de veelal technisch ingestelde IT-staf en de gebruikers. In termen van het integraal beheersingskader koppelt de informatiemanager het bedrijfsdomein aan het IT-domein, en hij doet dat door zijn verantwoordelijkheid te nemen voor een betrouwbare en relevante informatieverzorging en data-engineering. De informatiemanager stelt de IT steeds centraal, waarbij hij door samenwerking met de controller de potentiële dictatuur van de techniek voortdurend probeert te doorbreken. De focus van de aandacht van de controller (het bedrijf en informatie) en de focus van de aandacht van de informatiemanager (IT en informatie) kunnen situatiegebonden verschillen naar onder andere besturingsniveau en type organisatie (Beek en Weezenberg, 1999).

Een van de belangrijke deskundigheidsgebieden van accountants is de financiële informatieverzorging. Een gevolg van de opkomst van IT is dat ontwikkelingen op de voor accountants traditionele kennisdomeinen in gang worden gezet door niet-accountants. Vooral vanuit de functie van de IT-auditor en de functie van de informatiemanager, maar ook vanuit de controller zijn in het recente verleden veel innovaties geïnitieerd. Hierbij kan worden gedacht aan het gebruik van software om gegevensbestanden te analyseren, het beter afstemmen van beschikbare en benodigde kennis in en tussen organisaties, continue verslaggeving en controle daarop, en het meten van prestaties met andere dan financiële maatstaven. Een andere bron van innovaties laat de software-industrie zien, die met producten voor onder andere workflowmanagement en Business Intelligence impulsen gaf voor een systematische toepassing van informatiebeleid en informatiemanagement als aparte aandachtsvelden naast technisch, commercieel, financieel en personeelsmanagement.

IT heeft er uiteindelijk toe geleid dat problemen van informatieverzorging ten eerste geheel anders van aard zijn geworden, ten tweede geheel andere oplossingen hebben gekregen en ten derde slechts opgelost kunnen worden door een informatiefunctie die een ander deskundigheidsprofiel

heeft. Het specialisatieboek *Informatiemanagement* in de serie Informatie & Control gaat nader in op de aard van deze veranderingen. Voor dit boek is het met betrekking tot IT vooral van belang de effecten te kunnen identificeren van IT op interne beheersing.

### 1.2.3 Maatschappelijke ontwikkelingen: corporate governance

Als reactie op de verschillende boekhoudschandalen zijn het afgelopen decennium over de hele wereld allerlei wetten en codes op het gebied van corporate governance, ofwel goed ondernemingsbestuur, uitgevaardigd. In 2002 werd in de Verenigde Staten de Sarbanes-Oxley wet (SOX) ingevoerd. In Nederland werd het voldoende geacht te volstaan met een corporate governance code, de Code Tabaksblat, naar de voorzitter van de commissie die deze code heeft ontworpen, oud-Unilever-CEO Morris Tabaksblat. Deze Code is in 2003 vastgesteld en is sindsdien twee keer herzien. In 2008 door de Commissie Frijns en in 2016 door de Commissie Van Manen. Het verschil tussen een wet en een code is dat de naleving van een wet verplicht is, waar niet-naleving van een code is toegestaan, maar dan moet wel worden uitgelegd waarom ervan is afgeweken. SOX geldt slechts voor ondernemingen die een beursnotering hebben in de Verenigde Staten. Doordat veel ondernemingen uit andere landen echter via dochter- of moederbedrijven, afnemers of toeleveranciers met de wet te maken hebben en omdat SOX vooralsnog als een 'best practice' wordt gezien, is het van belang om van deze wet kennis te nemen in het kader van de oplossing van informatie- en controlproblemen.

Code Tabaksblat

SOX dekt een groot aantal gebieden af die te maken hebben met corporate governance, waaronder toezicht door de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), onafhankelijkheid van de accountant, verantwoordelijkheden van het management, uitbreiding van de financiële rapportage, belangentegenstellingen van analisten, benoeming van bestuurders en commissarissen, en straffen bij niet-naleving van de wet. Vanuit het perspectief van de interne beheersing zijn vooral de artikelen 302 en 404 van belang. Artikel 302 beschrijft dat het management van een organisatie elk kwartaal formeel – door middel van ondertekening – moet verklaren dat zij een kwalitatief hoogstaand rapportageproces heeft, dat zij dat proces regelmatig evalueert en dat de daaruit voortkomende rapportages juist, volledig en tijdig zijn. Artikel 404 richt zich specifiek op de jaarrekening, dus op de rapportage die enkel en alleen met behulp van de boekhouding tot stand is gekomen. Veel organisaties beschouwen de verklaring in het kader van SOX 404 dan ook als een jaarlijkse recapitulatie van de SOX 302-verklaring. Om tot een SOX 302- en SOX 404-verklaring te komen moet een piramide van beoordelingen, controles en rapportages daarover worden opgezet waarbij op elk niveau in de organisatie managers formeel verantwoordelijk worden gesteld voor het IBS in hun afdeling of een andere organisatorische eenheid. Daartoe zal een organisatie ten minste de volgende vier stappen doorlopen:

PCAOB

SOX  
302-verklaring

SOX  
404-verklaring

- 1 Beoordeel de opzet van het IBS.
- 2 Bepaal welke functionaris de werking moet testen en daarvoor formeel verantwoordelijk kan worden gesteld.
- 3 Vraag de uitkomsten van deze tests op en beoordeel deze op effectiviteit.
- 4 Recapituleer de uitkomsten van alle organisatorische eenheden tot één eindoordeel en leg daarover formeel verantwoording af aan het maatschappelijk verkeer.

In aanvulling op deze stappen zal de controlerend accountant verifiëren of de verklaringen van het management terecht zijn en daarvan melding maken in zijn rapport van bevindingen. Een saillant detail in SOX is dat artikel 906 van de ondertekenende, eindverantwoordelijke topmanager verlangt dat hij verklaart dat de jaarrekening voldoet aan de geldende effectenwetgeving en in alle opzichten, voor zover materieel, een getrouwe weergave is van de resultaten en de financiële positie van de onderneming. Als het topmanagement deze verklaring ten onrechte geeft, dan staat daarop een boete van ten hoogste 5 miljoen dollar en een gevangenisstraf van ten hoogste twintig jaar. Het zal duidelijk zijn dat dit een reciprociteitsnorm is die een preventieve werking beoogt. Een vergelijkbaar effect moet uitgaan van artikel 807 waarin is opgenomen dat een manager of lid van de Raad van Bestuur die bewust de aandeelhouders misleidt, een boete en een gevangenisstraf van ten hoogste 25 jaar kan krijgen. Inmiddels zijn de eerste straffen al uitgedeeld (zie casus 1.4).

#### CASUS 1.4

### WorldCom-baas Ebbers krijgt 25 jaar cel

Bernard Ebbers, oud-topman van het in 2002 door fraude ingestorte WorldCom-concern, is woensdag tot een gevangenisstraf van 25 jaar veroordeeld.

Volgens de federale rechtbank in New York is de 63-jarige Ebbers het brein geweest achter de boekhoudmalversaties waarmee het telecomconcern jarenlang zijn winst- en omzetcijfers heeft kunnen opkloppen.

#### *Symbool*

De openbare aanklagers hadden de rechter gevraagd Ebbers de maximumstraf op te leggen voor fraude, samenzwering en valsheid in geschrifte. Dat is levenslang.

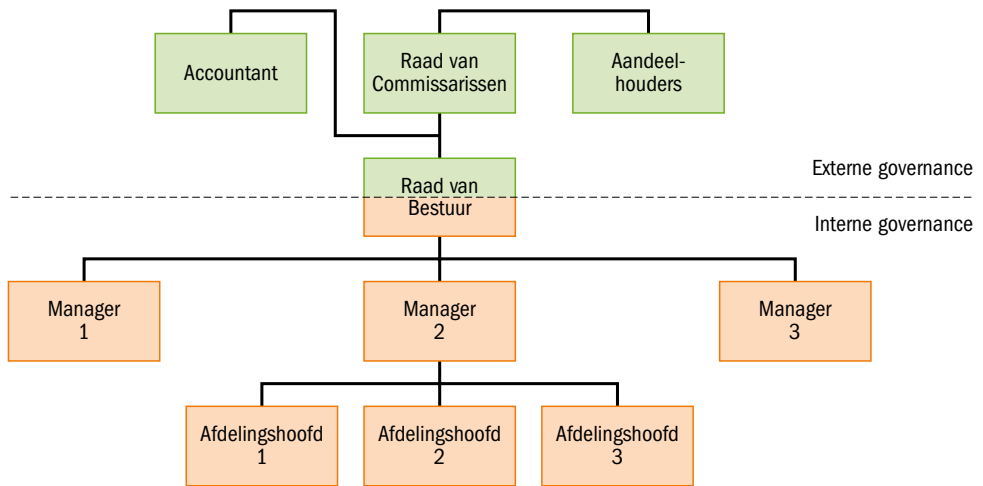
Ebbers werd het symbool van de bedrijfsschandalen die enkele jaren geleden de financiële wereld in de Verenigde Staten en Europa schokten.

Bron: [www.accountingweb.nl](http://www.accountingweb.nl), 14 juli 2005

De Nederlandse corporate governance code gaat minder ver dan SOX maar beoogt hetzelfde te bereiken, namelijk een betere corporate governance. Deze code gaat uit van best practices bij het besturen en beheersen van ondernemingen. In deze code is echter een minder prominente rol weggelegd voor het IBS om de betrouwbaarheid van informatie voor externe belanghebbenden te vergroten. Omdat de Nederlandse corporate governance code het veel meer zoekt in aanbevelingen die betrekking hebben op de auditcommissie ('Audit Committee'), de aandeelhoudersvergadering, de controlerend accountant en de taak en bezoldiging van de Raad van Commissarissen en de Raad van Bestuur, en niet op het IBS, duiden we deze vorm van corporate governance aan als externe governance. De vorm van corporate governance die betrekking heeft op het IBS en dus op alles wat zich onder de Raad van Bestuur, intern in de organisatie, afspeelt op het terrein van de interne beheersing, duiden we aan als interne governance. Het verschil tussen externe en interne governance is weergegeven in figuur 1.2.

#### Audit Committee

**FIGUUR 1.2** Corporate governance uitgesplitst naar een extern en intern governanceprobleem



### 1.3 Vertrouwen is goed, controle is beter

Het credo 'vertrouwen is goed, controle is beter' stamt uit de tijd van de roemruchte Sovjet-leider Jozef Stalin. De afgelopen decennia hebben we in het internationale bedrijfsleven een tendens kunnen zien waarbij het belang van rigide beheersingsmaatregelen eerst systematisch werd onderschat en later – en dat is zeker tegenwoordig het geval – sterk wordt overschat. De eenzijdige aandacht voor zachte beheersingsmaatregelen zoals cultuur- en personeelscontroles is tekenend voor de onderschatting van het belang van beheersing in de jaren zestig en later. De opkomst van allerlei nieuwe wetten en codes op het terrein van verslaggeving en het besturen van organisaties in de afgelopen jaren is tekenend voor de overschatting van het belang van beheersing. Wij huldigen een wat genuanceerdere opvatting over het belang van beheersing voor organisaties. Dit manifesteert zich in het in een goede onderlinge balans aanbrengen van mechanistische en gedragsmatige beheersingsmaatregelen. Dit boek richt zich vooral op de mechanistische benadering, waarbij aan controletechnische functiescheiding, controlehandelingen en procedures een groot belang wordt gehecht. In de volgende hoofdstukken wordt een instrumentarium van beheersingsmaatregelen gehanteerd dat kan worden beschouwd als de 'taal' van interne beheersing.

Beheersingsmaatregelen zijn maatregelen die ervoor moeten zorgen dat risico's worden gereduceerd en gestelde doelen worden gerealiseerd.

De meest gangbare indeling in beheersingsmaatregelen is die in preventieve en repressieve maatregelen.

Preventieve beheersingsmaatregelen:

- Controletechnische functiescheiding is het creëren van tegengestelde belangen tussen de functies beschikken, bewaren, registreren, controleren en uitvoeren.
- Management richtlijnen zijn formele aanwijzingen van het management over te volgen procedures (vergelijkbaar met een logisch geordend stappenplan) in een bepaalde situatie; bijvoorbeeld het door het management autoriseren van een kortingstabel met de door verkopers te hanteren kortingen.
- Budgettering van kosten en opbrengsten als stuurinstrument.
- Fysieke beveiliging van activa ter bescherming tegen diefstal, bijvoorbeeld door een afsluitbaar (gesloten) magazijn in te richten.
- Drievoudige overeenstemmingcontrole (three-way-match) is een controle waarbij een vastlegging wordt vergeleken met twee andere onafhankelijk tot stand gekomen vastleggingen, bijvoorbeeld een controle door de procuratiehouder van de in rekening gebrachte goederen op de factuur met de bestelde goederen van de bestelorder en de ontvangen goederen in het ontvangstrapport.

Repressieve, ofwel detectieve beheersingsmaatregelen:

- Cijferbeoordeling is de evaluatie van relaties tussen informatie of data waarbij opvallende ontwikkelingen of patronen nader worden onderzocht, bijvoorbeeld door een kostenpost te vergelijken met het budget voor de desbetreffende kostenpost.
- Verbandscontroles zijn controles op het sluitend zijn van een verwacht verband tussen bepaalde informatie of data, bijvoorbeeld een controle op de posities in de waardenkringloop (beginvoorraad + inkopen -/- verkopen = eindvoorraad).
- Detailcontrole is een controle waarbij informatie of data in detail wordt gecontroleerd, bijvoorbeeld de controle of een inkoopfactuur is opgenomen in het crediteurenbestand.
- Inventarisatie is het opnemen van de werkelijk aanwezige hoeveelheid van een product of item, zoals de voorraad goederen in een magazijn.

Aan cultuuraspecten, personeelscontroles en gedragsbeïnvloeding door middel van prestatieprikkels wordt aandacht besteed in het basisboek alsmede het vervolgbboek *Management control* in de serie Informatie & Control.



# Samenvatting

---

Dit hoofdstuk plaatst problemen van interne beheersing in de context van allerlei ontwikkelingen binnen organisaties, informatie- en communicatietechnologie (IT), en de maatschappij. Binnen organisaties zien we golven waarbij voortdurend nieuwe ideeën worden gelanceerd over de inrichting en besturing van organisaties. Deze ideeën, waaronder de aandacht voor de factor mens in organisaties (inclusief human resource management en culturele factoren), alternatieve organisatiestructuren zoals procesoriëntatie, decentralisatie en vergaande internationalisering, en outsourcing van ondersteunende diensten, beïnvloeden de wijze waarop de interne beheersing van organisaties wordt vormgegeven. Binnen de informatieverzorging en IT zien we ontwikkelingen naar steeds verdergaande integratie en organisatiebrede benaderingen van informatieproblemen. Als een rode draad door deze ontwikkelingen heen loopt het begrip corporate governance. Corporate governance is de wijze waarop organisaties worden bestuurd en beheerst, hoe zij verantwoording afleggen, wie de zeggenschap heeft, wie verantwoordelijk is, en hoe daarop toezicht wordt uitgeoefend. Daarmee heeft corporate governance veel raakvlakken met interne beheersing. Dit hoofdstuk probeert de in de volgende hoofdstukken te bespreken problemen van informatie en control in de juiste context te plaatsen. Dat is nodig omdat we in deze vervolghoofdstukken bewust kiezen voor een wat smalle, mechanistische benadering van het vakgebied interne beheersing.

---

# Kernbegrippenlijst

1

<b>Administratieve organisatie (AO)</b>	Administratieve organisatie omvat het gehele complex van organisatorische maatregelen dat direct of indirect betrekking heeft op de goede werking van de bestuurlijke informatieverzorging.
<b>Beheersing</b>	Het in continuïteit realiseren van gestelde doelen.
<b>Bestuurlijke informatieverzorging (BIV)</b>	Alle activiteiten met betrekking tot het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens, gericht op het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen-in-enger zinn (kiezen uit alternatieve mogelijkheden), het doen functioneren en het beheersen van een huishouding, en ten behoeve van de verantwoordingen die daarover moeten worden afgelegd.
<b>Contingentiefactoren</b>	Factoren waarop ontwerpparameters van organisaties kunnen worden afgestemd.
<b>Control</b>	Engelstalig equivalent van beheersing.
<b>Controle</b>	Het toetsen van een realisatie aan een daartoe gestelde norm.
<b>Corporate governance</b>	De wijze waarop bestuurders van organisaties hun taak naar interne en externe belanghebbenden opvatten. Corporate governance gaat over integriteit van bestuurders, verantwoording afleggen, zeggenschap, verantwoordelijkheid en toezicht.
<b>Geautomatiseerde gegevensverwerking</b>	Het met behulp van een geautomatiseerd informatiesysteem verwerken van ingevoerde gegevens tot voor de gebruiker relevante representaties, door deze gegevens te bewerken, samen te vatten, te categoriseren en te koppelen aan bestaande gegevens.
<b>Informatiecontrole</b>	Alle controle die gericht is op de betrouwbare informatieverzorging over en ten behoeve van de bedrijfsvoering, met gebruikmaking van de geëigende IT, binnen de randvoorwaarden zoals die door strategische doelstellingen van een organisatie zijn geschapen.

<b>Integraal beheersingskader</b>	<p>De relaties tussen de verschillende in zwang zijnde beheersingsbegrippen kunnen door middel van een integraal beheersingskader inzichtelijk worden gemaakt. Dit beheersingskader maakt een onderscheid in vier domeinen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 Het bedrijfsdomein waarin het gaat om de beheersing van de bedrijfsvoering</li> <li>2 Het informatiedomein waarin het gaat om de beheersing van de informatieverzorging en de communicatie</li> <li>3 Het datadomein waarin het gaat om de invoer en vastlegging van de benodigde gegevens (data)</li> <li>4 Het IT-domein waarin het gaat om de beheersing van de informatie- en communicatietechnologie</li> </ol>
<b>Internal accounting control (IAC)</b>	Engelstalig equivalent van informatiecontrole.
<b>Internal control</b>	Engelstalig equivalent van interne beheersing.
<b>Interne beheersing (IB)</b>	<p>Een proces dat in gang wordt gezet door het bestuur, de commissarissen, het management en ander personeel van een organisatie, dat redelijke zekerheid moet geven dat doelstellingen op de volgende terreinen worden gerealiseerd:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• effectiviteit en efficiëntie van de bedrijfsvoering</li> <li>• betrouwbaarheid van de informatie</li> <li>• naleving van wet- en regelgeving</li> </ul>
<b>Internebeheersingssysteem (IBS)</b>	Het geheel van logisch samenhangende componenten van interne beheersing.
<b>Interne controle (IC)</b>	Alle controle op de oordeelsvorming en activiteiten van anderen, door of namens de leiding van een organisatie.
<b>Management</b>	Alle activiteiten in een organisatie die zijn gericht op het op koers houden van die organisatie in de richting van de gestelde doelen.
<b>Management control</b>	Management control is dat deelaspect van management, dat zich specifiek richt op het vergroten van de kans dat medewerkers doelgericht gedrag vertonen.
<b>Organisatie</b>	Een doelgericht samenwerkingsverband tussen mensen en middelen.
<b>Situationele factoren</b>	Synoniem voor contingentiefactoren.

# Oefenstof

1

## 1.1 De boekhouderster

Het artikel hierna verscheen op 3 mei 2005 in *Dagblad de Limburger*.

BRON: DAGBLAD DE LIMBURGER, ANNELIES HENDRIKX 3 MEI 2005

## Boekhouderster verduistert vier ton bij Ankerpoort

MAASTRICHT

Van onze verslaggever

Een 35-jarige vrouw uit Margraten wordt ervan verdacht bijna 400.000 euro te hebben verduisterd van maalbedrijf Ankerpoort NV in Maastricht.

Zij werkte als boekhouderster bij het bedrijf en was belast met de verwerking van crediteurenbestanden. Tussen juli 2001 en september 2003 sluisde zij in totaal 396.700 euro naar haar eigen rekening. Volgens haar advocaat J. Hensels erkent zij schuld: 'Het ging steeds om kleinere bedragen. Het is een beetje vanzelf zo gegroeid, omdat het zo gemakkelijk ging.' Het geld is inmiddels op, stelt Hensels. 'Voor een groot deel is het vergokt; mede door haar ex-partner. Maar ze gingen ook geregeld samen naar het casino.' De vrouw en haar 34-jarige ex-partner staan volgende week vrijdag voor de

rechtbank. De man, die in Maastricht woont, moet zich verantwoorden omdat hij geld voorhanden heeft gehad waarvan hij 'redelijkerwijs had moeten vermoeden' dat het door een misdrijf was verkregen. De vrouw staat ook nog terecht wegens een valse aangifte: in eerste instantie deed ze alsof ze samen met een collega het geld had verduisterd, zegt Hensels.

Een klein deel van het bedrag is, aldus de raadsman, al via een civiele procedure teruggehaald door Ankerpoort. 'Het huis is verkocht en de auto's. Mijn cliënte is echt alles kwijt, want ook haar relatie is hierdoor stukgelopen.' De vraag hoe het mogelijk is dat de malversaties ruim twee jaar lang onopgemerkt bleven, kon Ankerpoort gisteren niet beantwoorden.

*Gevraagd:*

- 1 Hoe konden volgens jou de genoemde malversaties ruim twee jaar lang onopgemerkt blijven?
- 2 Hoe hadden deze problemen voorkomen kunnen worden? Maak daarbij een onderscheid tussen internal controls en management controls.

## 1.2 Fietsenmaker

In Amsterdam is een fietsenmaker gevestigd. De eigenaar is tevens het enige personeelslid. Klanten brengen hun fietsen ter reparatie naar de winkel annex werkplaats, vertellen de eigenaar wat eraan mankeert, waarna de eigenaar aangeeft wat het ongeveer gaat kosten en wanneer de reparatie gereed zal zijn.

Op het tijdstip waarop de fiets volgens de eigenaar gereed zou moeten zijn, gaat de klant weer naar de winkel om zijn fiets op te halen en contant af te rekenen.

*Gevraagd:*

- 1 Welke problemen van interne beheersing kunnen zich in deze organisatie voordoen?
- 2 Zijn er hier ook mogelijke management-controlproblemen?

De fietsenmaker heeft het de afgelopen jaren steeds drukker gekregen en de eigenaar krijgt het werk niet meer alleen af. Hij besluit om iemand in dienst te nemen die ook reparaties kan doen.

*Gevraagd:*

- 3 Leidt het inhuren van een personeelslid tot problemen op het terrein van de interne beheersing?
- 4 Leidt het inhuren van een personeelslid tot problemen op het terrein van de management control?

## 1.3 Chocoladefabriek

Een chocoladefabriek met een vestiging in Maastricht en een vestiging in Zandvoort levert voornamelijk aan de groothandel. De onderneming is ontstaan vanuit een fusie tussen de Maastrichtse en de Zandvoortse fabriek. De twee oorspronkelijke eigenaren zijn nog steeds directeur. Er is een sterk seizoenspatroon. Met name voor de feestdagen in december en voor Pasen wordt op volle sterkte gewerkt, maar in de zomer wordt er vrijwel niet geproduceerd. Op beide locaties is tevens een winkel waar consumenten rechtstreeks kunnen kopen. De productie is voor een groot deel geconcentreerd in Maastricht. In Zandvoort worden met name cadeau-artikelen en souvenirs gemaakt. De fabriek in Maastricht biedt werk aan zes productiemedewerkers. In Zandvoort zijn twee productiemedewerkers werkzaam. Er wordt slechts in dagdienst geproduceerd, behalve in het hoogseizoen. Voorts is er zowel in Maastricht als in Zandvoort een verpakkingsafdeling waar oproepkrachten de producten gereedmaken voor transport. De afnemers bevinden zich in Nederland, Duitsland en België. De onderneming heeft de beschikking over twee bestelbusjes. De chauffeurs zijn oproepkrachten. Om te voorkomen dat de oproepkrachten vast in dienst moeten worden genomen, mogen zij op jaarbasis slechts een bepaald maximum aantal uren worden ingezet.

De communicatie tussen de twee vestigingen is geheel geautomatiseerd. Dagelijks worden vanuit Zandvoort via Electronic Data Interchange de verkoop- en productiecijfers aan het kantoor in Maastricht doorgegeven. De administratie wordt gevoerd door een parttime (één dag per week) boekhouder die tevens de benodigde managementinformatie aanlevert. De boekhouder maakt gebruik van een standaardboekhoudpakket en een spreadsheet voor extracomptabele (= buiten de boekhouding om) analy-

ses. Onlangs is een programmeur aangetrokken die een productie- en logistiek programma moet gaan ontwikkelen. De directie heeft hiertoe besloten omdat het pakket dat op de markt verkrijgbaar is veel te duur was. De markt voor chocoladeproducten bestaat uit een klein aantal zeer grote multinationale spelers en een groot aantal kleine ondernemingen. De kleine ondernemingen volgen allemaal een focusstrategie. Bovendien wordt de korte afstand tot de verkoopmarkt uitgebuit door veel maatwerk te leveren. Om dit te realiseren wordt steeds uitgegaan van een bepaalde wens van de klant, waarna een financiële calculatie bepaalt wat de kostprijs mag zijn, wat weer bepalend is voor de samenstelling van de producten. Door deze benadering ontstaan bewust grote kwaliteitsverschillen tussen de producten van de onderneming.

*Gevraagd:*

- 1** Welke elementen van internal control volgens het COSO-rapport kun jij identificeren in deze onderneming? Licht je antwoord toe met voorbeelden.
- 2** Welke beheersingsmaatregelen zou jij treffen om de focusstrategie van de onderneming te implementeren? Licht je antwoord toe.
- 3** Welke managementinformatie heeft de directie nodig:
  - dagelijks?
  - wekelijks?
  - maandelijks?
  - jaarlijks?
- 4** Geef aan voor welke beslissingen de eerdergenoemde managementinformatie nodig is, dan wel voor welke verantwoording.
- 5** Geef aan wat de voor- en nadelen zijn van de aanschaf van een standaardsoftwarepakket boven een pakket dat in eigen beheer wordt ontwikkeld.