

SERIE INFORMATIE & CONTROL

Interne Beheersing

Roger Meuwissen
Eddy Vaassen

Tweede druk



Noordhoff Uitgevers

Informatie & Control

Interne beheersing

Roger Meuwissen
Eddy Vaassen

Met medewerking van
Laury Bollen
Jan Bouwens
Frank Hartmann
Mark Vluggen

Tweede druk

Noordhoff Uitgevers Groningen | Houten

Ontwerp omslag: G2K, Groningen / Amsterdam

Omslagillustratie: iStock

Eventuele op- en aanmerkingen over deze of andere uitgaven kunt u richten aan:
Noordhoff Uitgevers bv, Afdeling Hoger Onderwijs, Antwoordnummer 13,
9700 VB Groningen, e-mail: info@noordhoff.nl

Aan de totstandkoming van deze uitgave is de uiterste zorg besteed. Voor informatie die desondanks onvolledig of onjuist is opgenomen, aanvaarden auteur(s), redactie en uitgever geen aansprakelijkheid. Voor eventuele verbeteringen van de opgenomen gegevens houden zij zich aanbevolen.

Deze uitgave is gedrukt op FSC-papier.

0 / 12

© 2012 Noordhoff Uitgevers bv Groningen / Houten, The Netherlands.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet van 1912 gestelde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden veeleenvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Voor zover het maken van reprografische veeleenvoudingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h Auteurswet 1912 dient men de daarvoor verschuldigde vergoedingen te voldoen aan Stichting Reprorecht (postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.reprorecht.nl). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) kan men zich wenden tot Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.stichting-pro.nl).

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of the publisher.

ISBN (ebook) 978-90-01-84743-2

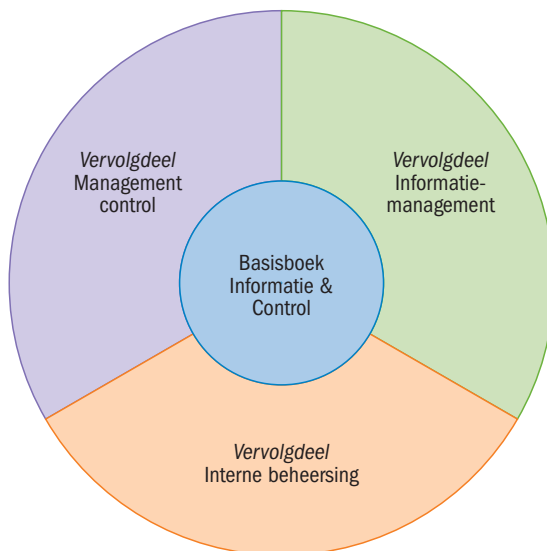
ISBN 978-90-01-79628-0

NUR 780

Woord vooraf bij de tweede druk

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 interne beheersing van organisaties, tegenwoordig ook wel aangeduid met het brede begrip 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 onderstaande figuur is de opbouw van de serie Informatie & Control weergegeven. We zien dat de relatie 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.



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 boeken-serie Informatie & Control is het echter aanbevelenswaardig 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 de typologieën van 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 management-aspecten 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 boek 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 (<http://www.informatiecontrol.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 voorts verschuldigd aan prof. Bram Beek RA, die als de initiator van de serie Informatie & Control mag worden gezien en die tijdens het schrijfproces van dit boek zijn kritische blik over delen van het manuscript heeft laten gaan.

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

Bunde, Prof. dr. R.H.G. Meuwissen RA
Tilburg, Prof. dr. E.H.J. Vaassen RA

Inhoud

Introductie 11

Deel 1

Grondslagen 15

1 Interne beheersing in context 17

- 1.1 Definitiekwesties 18
 - 1.2 Ontwikkelingen in organisaties, technologie en maatschappij 20
 - 1.3 Vertrouwen is goed, controle is beter 31
- Samenvatting 33
Kernbegrippenlijst 34
Oefenstof 36

2 Bedrijfsprocessen en IT 41

- 2.1 Organisatie en automatisering 42
 - 2.2 IT-toepassingsmogelijkheden 44
 - 2.3 Versterkende invloeden van IT 48
 - 2.4 Verzwakkende invloeden van IT 49
 - 2.5 Kenmerken van ERP-systemen 52
 - 2.6 IT en proces(her)ontwerp 54
 - 2.7 BPR, ERP en het IBS van organisaties 58
 - 2.8 Interorganisationele informatiesystemen 61
 - 2.9 Outsourcing 62
 - 2.10 Mobiele technologieën 70
- Samenvatting 73
Kernbegrippenlijst 74
Oefenstof 76

3 Beschrijvingen van interne-beheersingssystemen 83

- 3.1 Verbale beschrijvingen van interne-beheersingssystemen 84
 - 3.2 Schematische beschrijvingen van interne-beheersingssystemen 86
 - 3.3 Geautomatiseerde hulpmiddelen bij het maken van beschrijvingen van het IBS 94
 - 3.4 Normatieve beschrijvingen van het IBS voor onderwijsdoeleinden 95
 - 3.5 Het handboek interne beheersing 99
- Samenvatting 102
Kernbegrippenlijst 103
Oefenstof 105

Deel 2

Typen organisaties 109

4 Inleiding typologie 111

- 4.1 Typologie van organisaties 112
- 4.2 Handel 113
- 4.3 Productie 115
- 4.4 Dienstverlening met een beperkte goederenbeweging 117
- 4.5 Dienstverlening met beschikbaarstelling van ruimtelijke of elektronische capaciteit 118
- 4.6 Dienstverlening met beschikbaarstelling van kennis en kunde 120
- 4.7 Overheid en andere niet-commerciële organisaties 121
- 4.8 Introductie tot de volgende hoofdstukken 123
 - Samenvatting 124
 - Kernbegrippenlijst 125
 - Oefenstof 127

5 Handel 129

- 5.1 Handelsorganisaties 130
- 5.2 Organisaties die verkopen op rekening 145
- 5.3 Organisaties die verkopen tegen contante betaling 152
 - Samenvatting 158
 - Kernbegrippenlijst 159
 - Oefenstof 160

6 Productie 167

- 6.1 Productieorganisaties 169
- 6.2 Organisaties die produceren op voorraad 182
- 6.3 Organisaties die massamaatwerk leveren 186
- 6.4 Agrarische en extractieve bedrijven 196
- 6.5 Organisaties die produceren op order 204
 - Samenvatting 211
 - Kernbegrippenlijst 212
 - Oefenstof 213

7 Dienstverlening met een beperkte goederenbeweging 223

- 7.1 Dienstverlenende organisaties met een beweging van eigen goederen 225
- 7.2 Dienstverlenende organisaties met een beweging van goederen van derden 239
 - Samenvatting 251
 - Kernbegrippenlijst 252
 - Oefenstof 253

8 Dienstverlening met beschikbaarstelling van ruimtelijke of elektronische capaciteit 259

- 8.1 Dienstverlenende organisaties met beschikbaarstelling van specifieke ruimtelijke capaciteit [262](#)
- 8.2 Dienstverlenende organisaties met beschikbaarstelling van specifieke elektronische capaciteit [276](#)
- 8.3 Dienstverlenende organisaties met beschikbaarstelling van niet-specifieke ruimtelijke capaciteit [288](#)
 - [Samenvatting 300](#)
 - [Kernbegrippenlijst 302](#)
 - [Oefenstof 303](#)

9 Dienstverlening met beschikbaarstelling van kennis en kunde 309

- 9.1 Dienstverlenende organisaties met verkoop van manuren [311](#)
- 9.2 Dienstverlenende organisaties met exploitatie van intellectuele eigendom [323](#)
- 9.3 Dienstverlenende organisaties met verkoop van financiële producten [335](#)
 - [Samenvatting 359](#)
 - [Kernbegrippenlijst 361](#)
 - [Oefenstof 363](#)

10 Overheid en andere niet-commerciële organisaties 371

- 10.1 Kenmerken van overheidsorganisaties en andere niet-commerciële organisaties [372](#)
- 10.2 Het vaststellen van de volledigheid van de ontvangsten en de rechtmatigheid en doelmatigheid van de uitgaven [376](#)
- 10.3 Organisatorische randvoorwaarden [381](#)
- 10.4 Bedreigingen, gevolgen en beheersingsmaatregelen bij overheidsorganisaties en andere niet-commerciële organisaties [383](#)
 - [Samenvatting 386](#)
 - [Kernbegrippenlijst 387](#)
 - [Oefenstof 389](#)

Literatuuroverzicht [396](#)

Over de auteurs [398](#)

Register [401](#)

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-beheersings-systemen 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 bedreigingen en interne-beheersingsmaatregelen 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 bedreigingen en daaraan gerelateerde interne-beheersingsmaatregelen in één oogopslag worden afgeleid met welke bedreigingen een type organisatie kan worden geconfronteerd en welke maatregelen kunnen worden genomen. Gegeven de risicoaanpak van de huidige interne-beheersingssystemen – interne-beheersingsmaatregelen worden geïmplementeerd naar aanleiding van bedreigingen – 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.

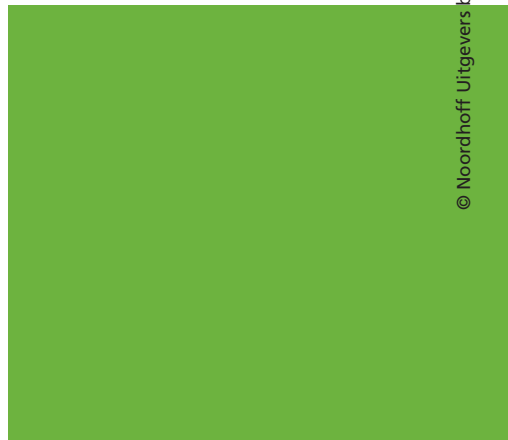
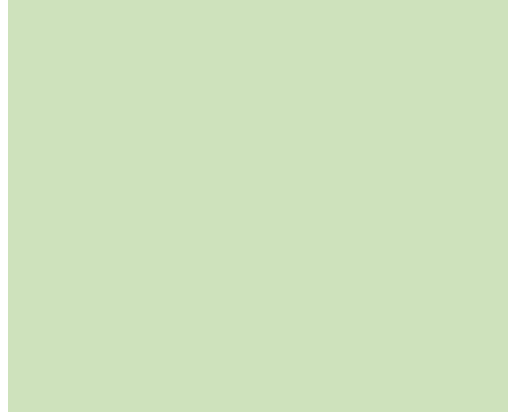
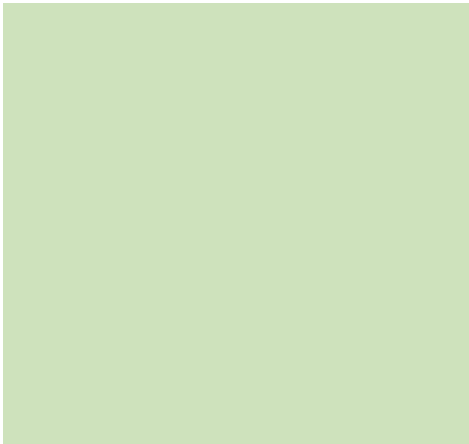
In elk hoofdstuk wordt gebruikgemaakt van voorbeelden in de tekst en casussen in aparte tekstkaders. De voorbeelden in de tekst spreken voor zich en hebben ten doel een bepaald begrip te verduidelijken. De casussen in de aparte tekstkaders hebben ten doel een complexer probleem te illustreren aan de 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 17
- 2 Bedrijfsprocessen en IT 41
- 3 Beschrijvingen van interne-beheersingssystemen 83



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 interne-beheersingsmaatregelen 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 informatieverzorging 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.

Maar, met het helder positioneren van AO, IC en BIV ten opzichte van elkaar zijn we er nog niet. Internationaal is immers het begrip internal control,

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/IC-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 interne-beheersingssysteem (IBS). We zullen in het vervolg van dit boek de termen interne beheersing (IB) en interne-beheersingssysteem (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 strategie-implementatie in het informatiedomein en de invloeden vanuit de strategieformulering, het bedrijfsdomein en het IT-domein daarop (zie figuur 1.1).

**Interne
beheersing**

**AO/IC-
maatregelen**

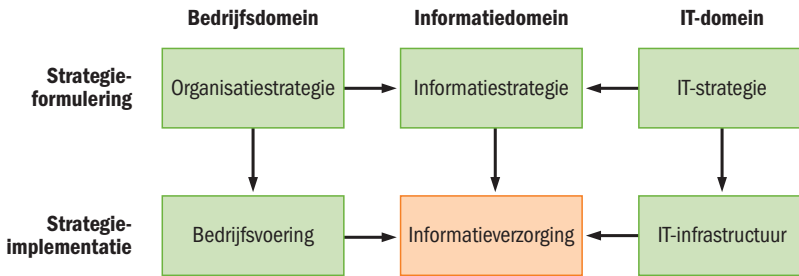
**Interne-
beheersings-
systeem**

**Internal
accounting
control**

**Integraal
beheersings-
kader**

**Informatie-
controle**

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



Het integraal beheersingskader is een feite 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 maar op de beheersing van het *gedrag* van medewerkers. We definiëren management control 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 functio-

neel 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 grote verschuiving van industriële organisaties naar dienstverlenende en meer kennisintensieve organisaties (KIO's);
- 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 netwerkorganisaties;
- het voortdurend meedelen op de golven die door managementgoeroes worden veroorzaakt, waardoor voortdurend nieuwe managementmethoden het daglicht zien die organisaties proberen te implementeren;
- een sterke uitbreiding van de controllersfunctie. Enerzijds houdt dit in dat de controller meer kennis van managementprocessen ontwikkelt, en anderzijds een permanente positie gaat innemen in het management van de financiële functie, inclusief interne beheersing;
- 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.

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 concurrerender wordt, kan het niet zo zijn dat algemeen geldende interne-beheersingsmaatregelen 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 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 interne-beheersingsmaatregelen binnen de perken houdt.

Contingentiefactoren

Naast de organisatiestructuur kunnen nog meer situationele of contingentiefactoren worden onderscheiden die in meer of minder 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; en
- 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 interne-beheersingsmaatregelen 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 interne-beheersingsmaatregelen 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/IC 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 interne-beheersingssysteem (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 landsculturen 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 bedrijfstakspecifieke interne-beheersingsmaatregelen 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 bedreigingen of probleem- en attentiepunten die aanleiding geven tot bepaalde interne-

beheersingsmaatregelen. Bijvoorbeeld, een organisatie die op bestelling produceert zal onder andere een ordergewijze voor- en nacalculatie hantieren 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 concurrentie-beperkende 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.

zouden tot tien procent onder de kostprijs van een werk offertes indienen. Aannemers vrezden 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.

Volgens Folkerts is de bouwsector op dit moment in paniek. Bouwondernemingen

Bron: 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 bedreigingen of probleem- en attentiepunten worden onderkend, die aanleiding geven tot te treffen interne-beheersingsmaatregelen. De traditionele benadering van interne-beheersingsproblemen past deze vorm van afstemming toe door voor een bedrijfsbeschrijving de specifieke bedreigingen of probleem- en attentiepunten expliciet te noemen en uit te werken in interne-beheersingsmaatregelen. 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 interne-beheersingsmaatregelen 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 maakt. 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.

TABEL 1.2 Dimensies van organisatiecultuur (vervolg)

Dimensie	Toelichting
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.
Normatieve versus pragmatische	Organisaties met een normatieve benadering van benadering van de omgeving klanten, toeleveranciers, kapitaalverschafers 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

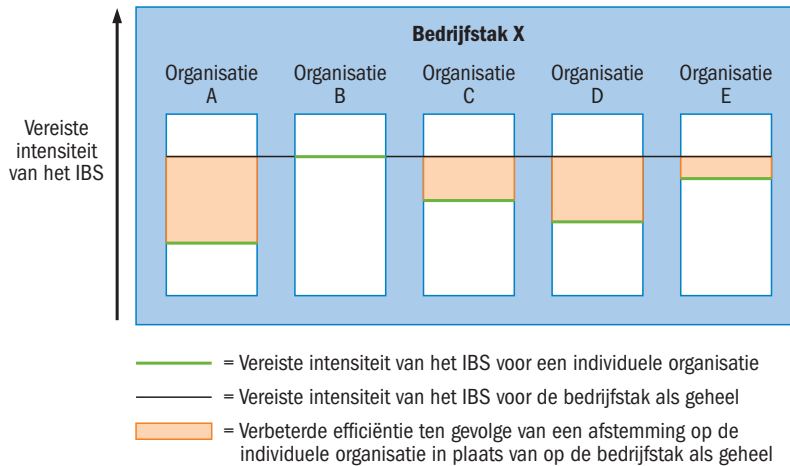
Op het niveau van de medewerkersspecifieke interne-beheersingsmaatregelen vindt een afstemming plaats op de persoonlijke kenmerken van de medewerkers van een organisatie. Dit is het meest elementaire niveau waarop een analyse van interne-beheersingsmaatregelen kan plaatsvinden. Om een afstemming op de 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 interne-beheersingsmaatregelen 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 op situationele factoren die in algemene zin gelden, moet worden gemaakt. 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 bedreigingen 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 interne beheersingsmaatregelen bij andere organisaties in de bedrijfstak die minder bedreigingen kennen. Een contingentiebenadering analyseert elke organisatie in de bedrijfstak apart en leidt zo tot efficiëntievoordelen (zie figuur 1.2).

In hoofdstuk 2 gaan we nader in op de afstemming van het IBS op kenmerken van de geautomatiseerde gegevensverwerking van organisaties. Daarbij

FIGUUR 1.2 De efficiëntie van bedrijfstak en individuele organisatie als contingentiefactoren voor het IBS



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 vervolgbok *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 organisatiestrategie en IT-strategie beter op elkaar af te stemmen;
- levenscyclusmodellen voor het oplossen van problemen in de toepassing van IT;
- contingentiebenaderingen van informatieproblemen
- 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).

Organisatiebrede informatiesystemen

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 geografische 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').

Interorganisatiele informatiesystemen

Informatiemanager

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 bureaucrativering als gevolg van de invoering van ERP-software. De rol van de informatiemanager is vanuit een informatie-encontroloogpunt 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. 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 bestuurniveau en type organisatie (Beek en Weezenberg, 1999).

Controller

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.

Accountant

IT-auditor

1

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. 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

PCAOB

**SOX 302-
verklaring****SOX 404-
verklaring**

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 daarvoor worden opgezet waarbij op elk niveau in de organisatie managers formeel verantwoordelijk worden gesteld voor het IBS in hun afdeling of andere organisatorische eenheid. Daartoe zal een organisatie ten minste de volgende vier stappen doorlopen:

- 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.

Symbol

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.

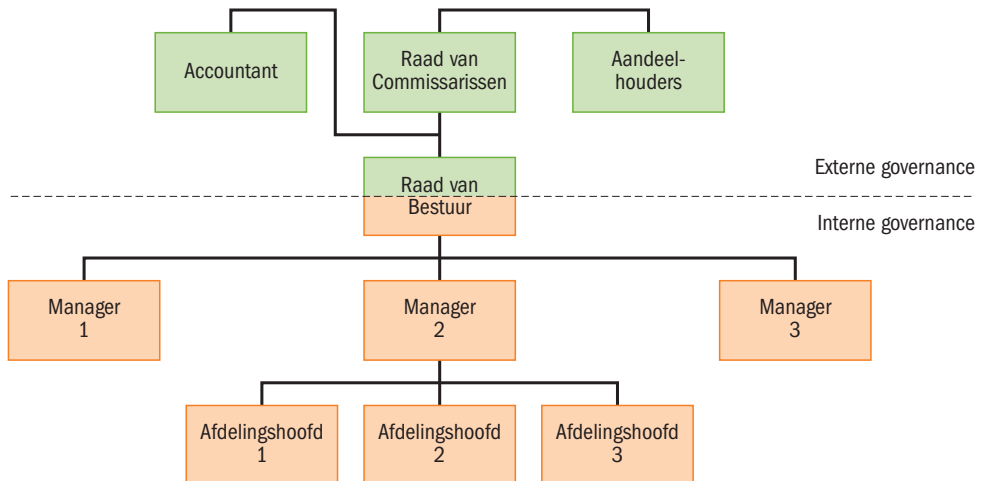
Bron: www.accountingweb.nl, 14 juli 2005

De Code Tabaksblat 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 Tabaksblat 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 1.3.

Audit Committee

1

FIGUUR 1.3 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 nu 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 technocratische beheersingsmaatregelen en de meer gedragsmatige maatregelen. Dit boek richt zich vooral op de technocratische benadering, waarbij aan controletechnische functiescheiding, controlehandelingen en procedures een groot belang wordt gehecht. 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 resources management en culturele factoren), alternatieve organisatiestructuren zoals procesoriëntatie, decentralisatie, 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 de corporate governance discussie. Corporate governance heeft te maken met de wijze waarop organisaties worden bestuurd en beheerst en is dus een thema dat veel raakvlakken heeft met interne beheersing. Met dit hoofdstuk wordt geprobeerd de in de volgende hoofdstukken te bespreken problemen in de juiste context te plaatsen. Dat is nodig omdat we in deze vervolghoofdstukken bewust kiezen voor een wat smalle, technocratische benadering van het vakgebied interne beheersing.

Kernbegrippenlijst

Administratieve organisatie (AO)	Administratieve organisatie omvat het gehele complex van organisatorische maatregelen dat direct of indirect betrekking heeft op de goede werking van de bestuurlijke informatieverzorging.
Beheersing	Het in continuïteit realiseren van gestelde doelen.
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 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.
Contingentiefactoren	Factoren waarop ontwerpparameters van organisaties kunnen worden afgestemd.
Control	Engelstalig equivalent van beheersing.
Controle	Het toetsen van een realisatie aan een daartoe gestelde norm.
Corporate governance	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.
Geautomatiseerde gegevensverwerking	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.
Informatiecontrole	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.

Integraal beheersingskader	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 drie domeinen: <ol style="list-style-type: none"> 1 Het bedrijfsdomein waarin het gaat om de beheersing van de bedrijfsvoering; 2 het informatiedomein waarin het gaat om de beheersing van de informatieverzorging en de communicatie; 3 Het IT-domein waarin het gaat om de beheersing van de informatie- en communicatietechnologie.
Internal accounting control (IAC)	Engelstalig equivalent van informatiecontrole.
Internal control	Engelstalig equivalent van interne beheersing.
Interne beheersing (IB)	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: <ul style="list-style-type: none"> • effectiviteit en efficiëntie van de bedrijfsvoering; • betrouwbaarheid van de financiële rapportage; • naleving van wet- en regelgeving.
Interne-beheersingssysteem (IBS)	Het systeem van interne beheersing.
Interne controle (IC)	Alle controle op de oordeelsvorming en activiteiten van anderen, door of namens de leiding van een organisatie.
Management	Alle activiteiten in een organisatie die zijn gericht op het op koers houden van die organisatie in de richting van de gestelde doelen.
Management control	Management control is dat deelaspect van management, dat zich specifiek richt op het vergroten van de kans dat medewerkers doelgericht gedrag vertonen.
Organisatie	Een doelgericht samenwerkingsverband tussen mensen en middelen.
Situationele factoren	Synoniem voor contingentiefactoren.

Oefenstof

1

1.1 De boekhoudster

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

DAGBLAD DE LIMBURGER, 3 MEI 2005

Boekhoudster 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 boekhoudster 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 u 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 Rijwielherstellingsoord

In Amsterdam is een rijwielherstellingsoord 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?

Het rijwielherstellingssoord 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, met name 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 afroepkrachten 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 eveneens afroepkrachten. Om te voorkomen dat de afroepkrachten 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) analyses. 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 kunt u identificeren in deze onderneming? Licht uw antwoord toe met voorbeelden.
- 2** Welke beheersingsmaatregelen zou u treffen om de focusstrategie van de onderneming te implementeren? Licht uw antwoord toe.
- 3** Welke managementinformatie heeft de directie nodig:
 - dagelijks?
 - wekelijks?
 - maandelijks?
 - jaarlijks?
- 4** Geef aan voor welke beslissingen de vorengenoemde 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.