

Leerpunten uit de externe kwaliteitstoetsingen 2018



Instituut van
Internal Auditors
Nederland

Leerpunten uit de externe kwaliteitstoetsingen 2018

Colofon

Titel

Leerpunten uit de externe kwaliteitstoetsingen 2018

Auteur:

drs. Peter Hartog CIA



**Instituut van
Internal Auditors
Nederland**

© IIA Nederland, 2019

Gebruik van de tekst is toegestaan onder bronvermelding.

Inhoudsopgave

| | |
|---|----|
| Leerpunten uit de externe kwaliteitstoetsingen 2018 | 5 |
| Conclusie | 6 |
| Het kader | 7 |
| De analyse en de populatie | 9 |
| De algemene resultaten | 10 |
| Internationaal | 11 |
| Ontwikkeling in de tijd | 12 |
| Verschillen naar omvang | 13 |
| Verschillen naar sector | 15 |
| De specifieke resultaten | 17 |
| Gedragscode | 17 |
| 1000: Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid | 17 |
| 1100: Onafhankelijkheid en objectiviteit | 18 |
| 1200: Vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid | 19 |
| 1300: Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering | 19 |
| 2000: Management van de IAF | 21 |
| 2100: Aard van het werk | 23 |
| 2200: Planning en 2300: Uitvoering van de opdracht | 23 |
| 2400: Communicatie van resultaten | 25 |
| 2500: Toezicht op de opvolging | 25 |
| 2600: Communicatie van de risicoacceptatie | 25 |
| Afsluiting | 26 |

Leerpunten uit de externe kwaliteitstoetsingen 2018

drs. Peter Hartog CIA

De continue evaluatie en verbetering van de dienstverlening is een belangrijk kenmerk van professionele organisaties. Dergelijke reflectie en ontwikkeling draagt sterk bij aan het vertrouwen in en de toegevoegde waarde van de dienstverlening. Dit geldt ook voor internal auditfuncties (IAF's). De beroepsnormen van het Instituut van Internal Auditors (IIA) hebben dan ook een verplicht programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering. Hier hoort tevens een externe, onafhankelijke kwaliteitstoetsing bij, die tenminste eens in de vijf jaar dient plaats te vinden.

Dit rapport beschrijft de resultaten van de analyse van de uitgevoerde externe kwaliteitstoetsingen in 2018. Het verschaft inzicht in de conclusies en aanbevolen verbeterpunten die frequent voorkomen. Hiermee beoogt IIA Nederland IAF's handvatten te geven voor een volgende stap in hun kwaliteitsverbetering. Tevens is dit rapport een hulpmiddel voor IAF's bij de voorbereiding op een externe kwaliteitstoetsing.

Conclusie

De getoetste organisaties voldoen in grote mate aan de beroepsnormen. Slechts drie van de 35 organisaties hebben een negatieve eindscore. Tegelijkertijd zijn bij veel organisaties, op diverse Standaarden, verbeteringen mogelijk en wenselijk om de kwaliteit continu te borgen. De Standaarden waarop het minst goed is gescoord, zijn:

- Het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering (QAIP) (1300), met name op de uitvoering van de interne evaluaties en de rapportage en bespreking van de uitkomsten;
- De operationele uitvoering van audits, met name de zorgvuldige uitvoering en vastlegging van de planning en uitvoering (2200 en 2300).

Over het algemeen is de positionering en inrichting van de IAF op orde. Daarin onderscheidt Nederland zich van enkele vergelijkbare internationale studies. Ook is het verheugend te merken dat ten opzichte van de vergelijkbare Nederlandse studie over de periode 2011-2013 de conformiteit op vrijwel alle Standaarden is verbeterd. Wel zijn de laagst scorende Standaarden hetzelfde gebleven.

Het is goed te constateren dat ook kleine IAF's goed in staat blijken te zijn om aan de Standaarden te voldoen. Weliswaar zijn de drie organisaties die het eindoordeel 'Voldoet Niet' hebben gekregen alle drie kleine IAF's, maar uit de scores op de Hoofdstandaard blijken er weinig significante verschillen op basis van de omvang.

In dit rapport worden de conclusies nader toegelicht. Achtereenvolgens zal worden ingegaan op:

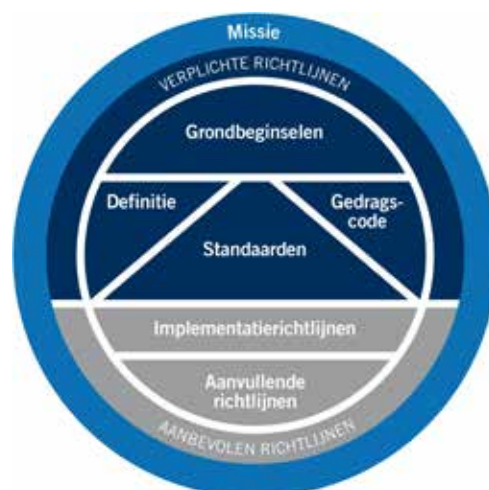
- Het kader van de externe kwaliteitstoetsingen in Nederland.
- De in 2018 uitgevoerde externe kwaliteitstoetsingen en de opzet van de uitgevoerde analyse.
- De algemene resultaten, ook vergeleken met eerdere soortgelijke analyses. Tevens zal worden ingegaan op de verschillen tussen sectoren en de verschillen tussen kleine en grote(re) IAF's.
- De resultaten op de diverse Standaarden; hierbij worden zowel de aspecten beschreven die relatief zwak scoren als de aandachtspunten om dit te verbeteren.

Het kader

De beroepsnormen van het IIA zijn vastgelegd in het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening (International Professional Practices Framework (IPPF)). Het IPPF is ontwikkeld en wordt onderhouden door The Institute of Internal Auditors (The IIA). Het biedt de internal auditors een verzameling richtlijnen op het gebied van internal audit.

Het IPPF bevat de Missie van internal audit, verplichte richtlijnen (te onderscheiden in de Grondbeginselen, de Definitie, de Gedragscode en de Standaarden) en aanbevolen richtlijnen (Implementatierichtlijnen en Aanvullende richtlijnen). De Standaarden en de implementatierichtlijnen maken de missie, grondbeginselen en definitie meer concreet.

Standaard 1300 omschrijft dat minstens eenmaal in de vijf jaar een externe evaluatie moet worden uitgevoerd, door een gekwalificeerd, onafhankelijk persoon of team van buiten de organisatie. Daarbij wordt met name de conformiteit met de Gedragscode en Standaarden geëvalueerd.



In Nederland worden de externe kwaliteitstoetsingen uitgevoerd door meerdere toetsende organisaties. In 2018 zijn de toetsingen uitgevoerd door zeven verschillende partijen. Op haar beurt worden ook de toetsende organisaties weer getoetst. IIA Nederland wil zo waarborgen dat ongeacht de toetsende organisatie en ongeacht de toetsers een vergelijkbare situatie leidt tot hetzelfde deskundig oordeel over de naleving van de beroepsnormen. Het toezicht hierop wordt uitgevoerd door het Toezichtsorgaan Kwaliteitstoetsingen (TKT¹), zoals beschreven in het Reglement op de kwaliteitstoetsing van interne auditfuncties.

Het TKT borgt de kwaliteit van de toetsingen, vooraf, door eisen te stellen aan de deskundigheid en ervaring van de toetsers en achteraf, door een beoordeling van de uitgevoerde toetsingen. Daarbij heeft het TKT per 1 januari 2019 het [Document Oordeelsvorming Kwaliteitstoetsingen \(DO\)](#)² uitgegeven, met aanvullende guidance voor de oordeelsvorming per (sub)standaard. Het DO is primair een hulpmiddel 'door en voor' de toetsende partijen, maar kan ook door een IAF gebruikt worden om zich voor te bereiden op de externe kwaliteitstoetsing.

1 <https://www.iaa.nl/kwaliteit/kwaliteitstoetsingen>

2 <http://bit.ly/DOKwal>

Het 'Reglement op de kwaliteitstoetsingen'³, zoals dat in 2018 van toepassing was, onderkent twee eindoordelen: 'voldoet aan de eisen' en 'voldoet niet aan de eisen'. Bij een eindoordeel 'voldoet niet' dient de IAF een verbeterplan op te stellen en uit te voeren, waarna binnen een half jaar een hertoetsing plaatsvindt.

3 <http://bit.ly/RegKwal>

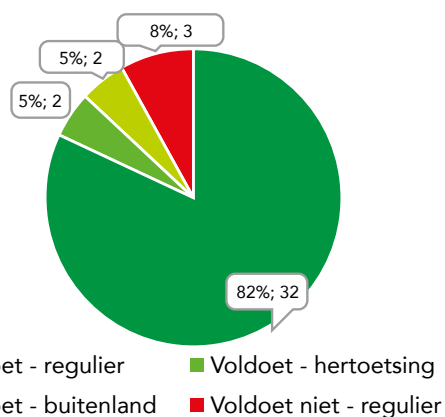
De analyse en de populatie

In totaal zijn er 39 externe toetsingen afgerond in 2018, te weten 35 reguliere externe toetsingen, twee hertoetsingen en twee in het buitenland uitgevoerde toetsingen. Van de 35 reguliere externe toetsingen luidde voor 32 IAF's het eindoordeel 'voldoet' en voor drie IAF's 'voldoet niet'. Ook de twee hertoetsingen en de twee in het buitenland uitgevoerde toetsingen resulteerden in een 'voldoet'.

Onderstaande analyse is gebaseerd op de 35 reguliere toetsingen. De hertoetsingen (waarbij alleen de realisatie van het verbeterplan is getoetst) en de in het buitenland uitgevoerde toetsingen (waarbij de detailinformatie van de Nederlandse IAF ontbreekt) zijn verder buiten beschouwing gelaten.

De 35 getoetste IAF's vormen een breed spectrum in omvang en typologie. De omvang varieerde van 1,9 tot 400 FTE, waarbij 17 organisaties zijn te bestempelen als kleine IAF, met vier of minder FTE. De organisaties zijn werkzaam op veel verschillende terreinen. Voor de analyse is een driedeling gemaakt tussen profit-financiële sector (13), profit-niet financiële sector (13) en non-profit sector (9).

Soorten toets en eindscores



De algemene resultaten

Zoals gezegd is er, met 32 positief beoordeelde organisaties, sprake van een grote mate van conformiteit met het IIA-normenkader. De drie organisaties die niet aan de eisen voldeden, zijn kleine IAF's, verdeeld over de profit-niet financiële (1) en non-profit sector (2).

Gedragscode

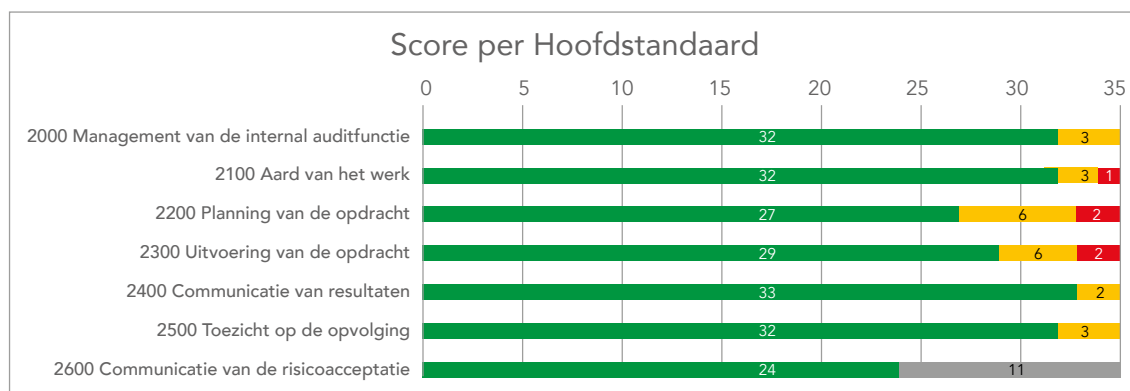
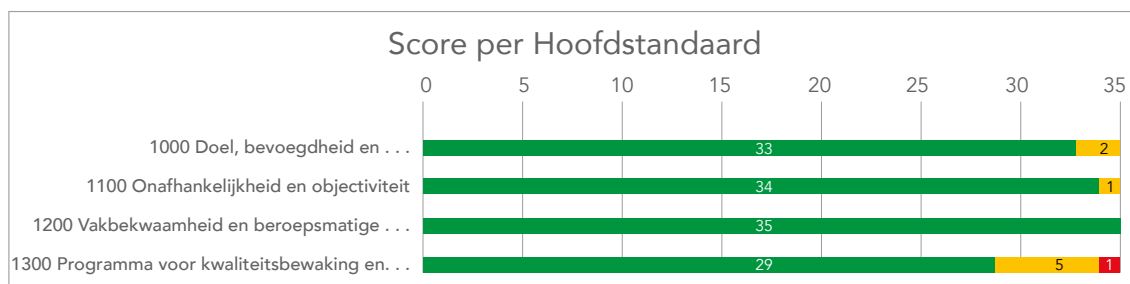
De naleving van de Gedragscode is 100%.

Standaarden

Ook op Hoofdstandaard (niveau XX00) wordt in grote mate voldaan aan de nalevingscriteria ('key conformance criteria'). Dat geldt voor de 'Performance' Standaarden en nog sterker voor de 'Attribute' Standaarden.

Opgemerkt wordt dat op standaardniveau, in tegenstelling tot het eindoordeel, wordt gewerkt met drie mogelijke conclusies, te weten:

- GC = generally conforms = voldoet;
- PC = partially conforms = voldoet gedeeltelijk;
- DNC = does not conform = voldoet niet⁴.



■ Voldoet ■ Voldoet gedeeltelijk ■ Voldoet niet ■ N.v.t.

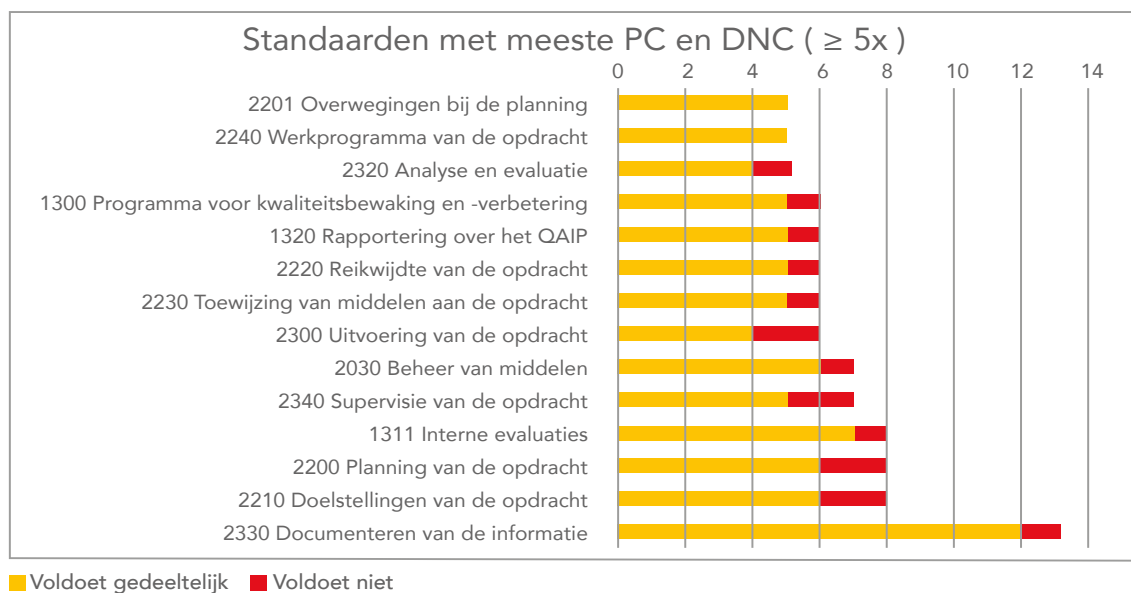
4 Indien de betreffende Standaard niet van toepassing is, wordt een N.v.t. gegeven.

De Standaarden waarop het minst goed is gescoord, zijn:

- Het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering (QAIP) (1300);
- De operationele uitvoering van audits, met name de planning en uitvoering (2200 en 2300).

Voor deze slecht scorende secties wordt op meerdere onderliggende Standaarden slecht gescoord.

Onderstaande figuur toont de Standaarden met de meeste 'partially conforms' of 'does not conform'.



Internationaal





In 2017 heeft IIA Quality Services een soortgelijke analyse⁵ van kwaliteitstoetsingen uitgevoerd (zie figuur op bladzijde 12). Daaruit bleek dat met name aan Attribute Standaarden slecht werd voldaan. De top vijf 'area's of nonconformance' betroffen de diverse 13xx Standaarden en Standaard 1010. Deze slechte score op het QAIP kwam ook naar voren in het CBOK rapport 'Internal Audit Quality Assurance and Improvement'⁶ (2015). Daaruit bleek dat wereldwijd slechts 37% van de CAE's aangaf volledig te voldoen aan deze vereisten, en in Europa 41%.



5 <http://bit.ly/BreaStan>

6 <http://bit.ly/CBOKqaip>

TOP AREAS OF NONCONFORMANCE

The IIA's Quality Services identified the top 10 standards least conformed with, in order, by organizations for which it had performed an external quality assessment in 2015. All Attribute Standards from the listing also appeared in the top 10 from 2014.

| Rank | Attribute or Performance | Standard |
|------|---|--|
| 1 | A  | 1311 Internal Assessments |
| 2 | A | 1010 Recognition of the Definition of Internal Auditing, the Code of Ethics, and the Standards in the Internal Audit Charter |
| 3 | A  | 1320 Reporting on the Quality Assurance and Improvement Program |
| 4 | A | 1310 Requirements of the Quality Assurance and Improvement Program |
| 5 | A | 1312 External Assessments |
| 6 | P | 2020 Communication and Approval |
| 7 | P  | 2300 Performing the Engagement |
| 8 | P | 2100 Nature of Work |
| 9 | P | 2500 Monitoring Progress |
| 10 | A  | 1300 Quality Assurance and Improvement Program |

 = ook in NL in top 10
 = in NL in top 14, ≥ 5 non-C

2017, IIA Quality Services⁷

Wat dat betreft mogen we in Nederland trots zijn. Ook hier is Standaard 1300 weliswaar één van de Standaarden waarop bij relatief veel organisaties verbeteringen mogelijk zijn, maar zo'n 80% van de organisaties scoort hier toch 'generally conforms'. Dat wordt waarschijnlijk veroorzaakt doordat we in Nederland relatief ver zijn met de implementatie en handhaving van de systematiek van de verplichte externe kwaliteitstoetsingen. Daarentegen zijn in Nederland 9 van de 10 slechtst scorende Standaarden performance Standaarden; we scoren dus minder goed op de dagelijkse uitvoering van audits.

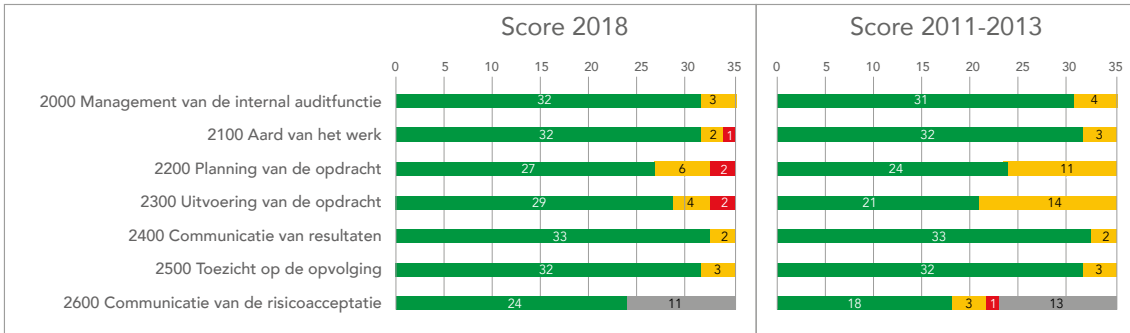
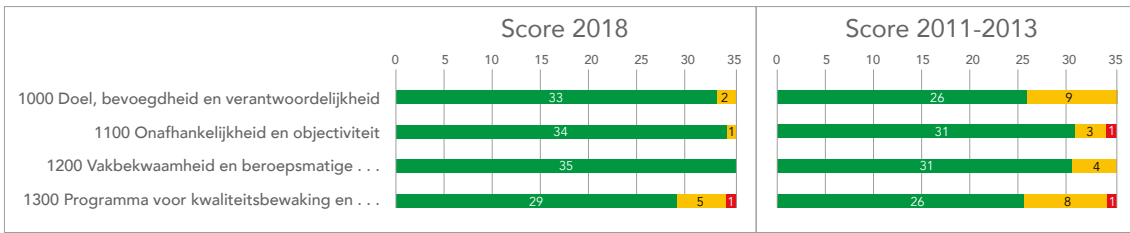
Ontwikkeling in de tijd

Interessant is ook de vraag of er sprake is van verbeteringen in de loop der tijd. Uit onderstaande figuur, waarin een vergelijking met de soortgelijke [analyse over 2011/2013](#)⁸ is gemaakt, blijkt dat inderdaad het geval.

Voor de Attribute Standaarden is met name op de 'organisatorische' Standaarden sprake van een sterke verbetering. Ook de toepassing van het QAIP is verbeterd, maar minder sterk. De scores op de Performance Standaarden zijn in het algemeen licht verbeterd, maar de Standaarden 2200 en 2300 blijven, net als destijds, relatief hoog scoren op niet-volledige conformiteit.

⁷ This figure was reprinted with permission from the February 2017 issue of Internal Auditor, published by The Institute of Internal Auditors, Inc., www.theiia.org.

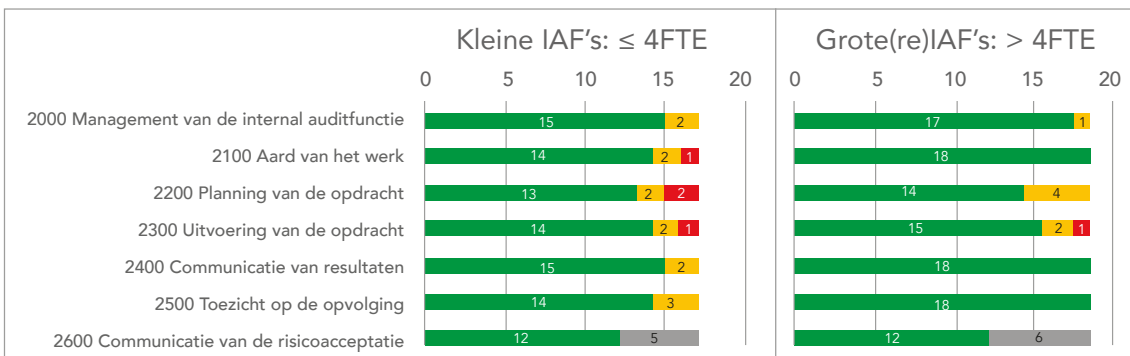
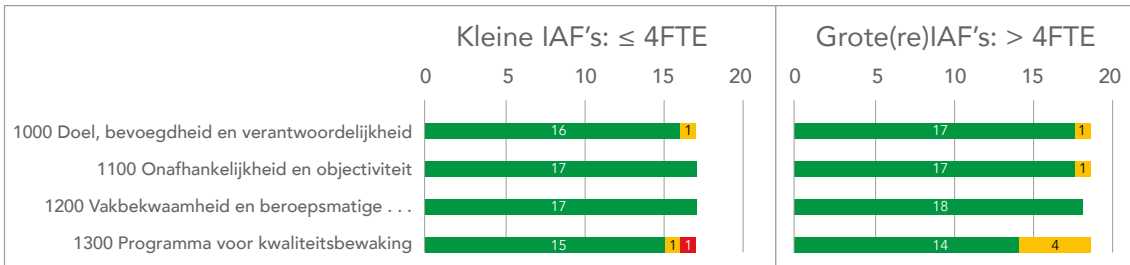
⁸ <http://bit.ly/iafs13>



■ Voldoet ■ Voldoet gedeeltelijk ■ Voldoet niet ■ N.v.t.

Verschillen naar omvang

Een vaak gestelde vraag is in welke mate kleine IAF's (gedefinieerd als functies met een personele bezetting van 4 FTE of minder) kunnen voldoen aan de Standaarden. Het is bekend dat naleving van de Standaarden in het bijzonder uitdagingen stelt aan de kleine IAF. Om kleine IAF's te ondersteunen bij de implementatie is daartoe een Praktijkgids [De Kleine IAF en de IIA Standaarden](#)⁹ opgesteld.









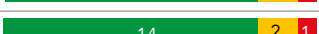




■ Voldoet ■ Voldoet gedeeltelijk ■ Voldoet niet ■ N.v.t.

9 <http://bit.ly/KleinIAF>

De eerste constatering is dat alle grote IAF's overall aan de eisen voldoen, terwijl drie van de 17 kleine IAF's als eindscore een onvoldoende hebben gekregen. Hiervan heeft één organisatie in 2018 na de hertoetsing alsnog het certificaat verkregen. De drie kleine IAF's zijn actief in verschillende sectoren, profit en non-profit.

Weliswaar zijn de drie organisaties die het eindoordeel 'Voldoet Niet' hebben gekregen, dus alle drie kleine IAF's, maar uit de scores op de Standaard-secties blijken er weinig significante verschillen op basis van de omvang. Geconcludeerd mag worden dat ook kleine IAF's goed in staat zijn om aan de Standaarden te voldoen. Dit bevestigt het (extreme) voorbeeld uit 2016, toen voor een éénhoofdige IAF werd geconstateerd dat deze, dankzij aanvullende maatregelen, aan de IPPF kon voldoen.

In de Praktijkgids wordt voor de diverse Standaarden aangegeven in welke mate deze een uitdaging voor de kleine IAF kunnen zijn. In onderstaande figuur is dit vergeleken met de feitelijke scores.

| Standaard | Omschrijving | Uitdaging | Realisatie |
|-----------|--|-----------|--|
| 1000 | Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid | L | 16  |
| 1100 | Onafhankelijkheid en objectiviteit | H | 17  |
| 1200 | Vakbekwaamheid + beroepsmatige . . . | M | 17  |
| 1300 | Programma kwaliteitsbewaking en -verbetering | H | 15  |
| 2000 | Management van de internal auditfunctie | H | 15  |
| 2100 | Aard van het werk | M | 14  |
| 2200 | Planning van de opdracht | H | 13  |
| 2300 | Uitvoering van de opdracht | H | 14  |
| 2400 | Communicatie van resultaten | M | 15  |
| 2500 | Toezicht op de opvolging | M | 14  |
| 2600 | Communicatie van de risicoacceptatie | M | 12  |

De uitdaging lijkt in praktijk toch minder groot dan in de Praktijkgids wordt verwacht. Weliswaar sluit de praktijk op de performance Standaarden over het algemeen aan bij de verwachtingen, in de zin dat de meeste non-conformiteit aanwezig is op de gebieden met een 'hoge' uitdaging, maar over algemeen zijn de kleine IAF's er goed in geslaagd de benodigde compenserende maatregelen te nemen. Opvallend is dat op twee gebieden die in de Praktijkgids als belangrijkste uitdagingen zijn benoemd, de onafhankelijkheid (1100) en (het behoud van) gekwalificeerd personeel (1200), alle getoetste kleine IAF's aan de eisen voldoen.

Verschillen naar sector

In de analyse is, zoals gezegd, onderscheid gemaakt naar drie sectoren. Daarbij wordt opgemerkt dat de sector 'non-profit' (drie grote en zes kleine IAF's) divers van aard is; het betreft publieke organisaties (dienstverlenend, toezichhoudend, uitvoerend), een woningcorporatie en een scholengemeenschap.



Opvallend is dat in beide profit-sectoren vrijwel volledige conformiteit met de Attribute Standaarden (1000-1300) bestaat. Dat wordt mogelijk (mede) veroorzaakt door de Nederlandse Corporate Governance Code en andere regelgeving, die een IAF in die sectoren min of meer verplicht stellen. In het verlengde daarvan worden ook eisen gesteld aan haar positionering en vereiste deskundigheid. In de financiële sector geldt dit des te meer, nog versterkt door de aanwezigheid van toezichthouders.

Opvallend zijn verder:

- De sector non-profit scoort met name lager dan de andere sectoren op de Standaarden 1300, 2000 en 2500.
- Standaard 2300 is één van de Standaarden waar in de totaliteit gezien het laagst op wordt gescoord. Maar de sector 'profit-niet financieel' scoort hier 100% 'voldoet', terwijl de financiële sector slechts 70% 'voldoet' en de non-profit sector met 80% relatief veel lager scoren.



LOW | MEDIUM | HIGH

↑
QUALITY

De specifieke resultaten

Hieronder worden de resultaten op de Gedragscode en de Hoofdstandaarden nader bekeken. Hierbij wordt uitgelegd waar de Gedragscode en Standaarden voor staan en welke conclusies, in termen van aandachts- en verbeterpunten, we uit de analyse van de uitgevoerde kwaliteitstoetsingen kunnen trekken.

Gedragscode

De Gedragscode of Code of Ethics is gebaseerd op vier beginselen, te weten Integriteit, Objectiviteit, Vertrouwelijkheid en Competentie. Deze zijn in de Gedragscode uitgewerkt in een aantal gedragsregels en nader geconcretiseerd in de Standaarden en de daarbij behorende Implementatierichtlijnen. Alle onderzochte IAF's voldoen volledig aan de Gedragscode.

1000: Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid

Deze Standaard geeft invulling aan de eisen die gesteld worden aan het internal audit charter. Het charter is dé weergave van de functie van de IAF, richting gevend aan alles wat de IAF doet én niet doet. Het is de overeenkomst tussen de IAF en haar opdrachtgevers en de leidraad en wegwijzer voor de medewerkers. Daarbij kan het charter ook breder worden gebruikt, als 'marketing tool' of onderdeel van het relatiemanagement van de IAF, dat duidelijkheid en begrip kan verschaffen voor klanten en andere betrokkenen. Kortom, het charter is een essentieel onderdeel van het kwaliteitssysteem van de IAF. Zo belangrijk zelfs, dat een 'voldoet niet' op Standaard 1000 in beginsel leidt tot een 'voldoet niet' op de gehele externe kwaliteitstoetsing.

In het algemeen voldoen de charters (slechts twee IAF's voldeden gedeeltelijk aan Standaard 1000 en vier IAF's voldeden gedeeltelijk aan Standaard 1010), maar toch zijn aan 10 IAF's aanbevelingen gegeven om het charter te verbeteren. Deze aanbevelingen hebben met name betrekking op ontbrekende aspecten die eigenlijk wel in een charter thuishoren.

Vanuit de toetsingen in 2018 blijkt dat vooral de volgende elementen niet altijd voldoende worden meegenomen:

- De diensten die al dan niet worden verleend;
- De relatie met de Auditcommissie (AC), met als bijzonder aandachtspunt of het charter van de IAF inderdaad aansluit bij het reglement van de AC en de wederzijdse verantwoordelijkheden en verwachtingen dus op elkaar aansluiten;
- De rapportagelijnen aan Raad van Bestuur (RvB) en AC, zodat geheel duidelijk is wie welke besluiten neemt ten aanzien van de IAF en haar Chief Audit Executive (CAE);
- De erkenning van de Verplichte richtlijnen (Grondbeginselen, Definitie, Gedragscode en Standaarden), zoals expliciet in Standaard 1010 wordt vereist.

De volledigheid van het charter kan goed getoetst worden op basis van Implementatierichtlijn 1000, waarin de relevante aspecten worden opgesomd, en het [Model Charter 2017](#)¹⁰ waarin deze nader worden beschreven.

Naast de volledigheid is ook de actualiteit essentieel. Het charter moet aansluiten bij de feitelijke situatie van de rol en positie van de IAF. Als dat niet zo is, verliest het charter zijn waarde als hét beleidsdocument van de IAF, dat richting geeft aan de gehele IAF en waarin de afspraken met de opdrachtgever zijn vastgelegd.

In het verlengde hiervan moet het charter periodiek worden geëvalueerd en besproken met het senior management en bestuur. Een concrete, minimale frequentie wordt niet genoemd, maar dient in overleg met de RvB en de AC te worden bepaald. Een goede praktijk is een jaarlijkse update te agenderen om de actualiteit te borgen en dit tegelijk te doen met de jaarlijks vereiste bevestiging van de onafhankelijkheid van de IAF aan het bestuur (1110).

Overwogen kan worden dit ook samen te laten gaan met een meer uitgebreide evaluatie van de gang van zaken (de periodieke, bij voorkeur ook jaarlijkse, internal assessment (1311)), als start van de jaarplanning. Daarmee wordt geborgd dat benodigde ontwikkelactiviteiten in de jaarplanning worden opgenomen en dat bij de start van het jaar alle basisvoorwaarden op orde zijn.

1100: Onafhankelijkheid en objectiviteit

Eigenlijk is bij alle IAF's de positionering en de interactie met de RvB en AC (1111) zodanig dat de onafhankelijkheid wordt geborgd. Bij een vijftal organisaties zijn aanbevelingen gegeven; deze betreffen vooral de jaarlijks gewenste bevestiging van de onafhankelijkheid (1110).

Een bijzonder aandachtspunt hierbij is de vraag of de CAE ook andere taken vervult dan internal auditing. In de praktijk zullen dat veelal tweedelijns-werkzaamheden zijn, vaak op gebied van risicomangement of compliance. Hiervoor is in 2017 een nieuwe Standaard toegevoegd (1112). Deze geeft aan dat er in dat geval waarborgen moeten zijn om de aantasting van de onafhankelijkheid of objectiviteit te beperken. Zowel in de Implementatierichtlijnen als in een [notitie](#)¹¹ van de Commissie Vaktechniek van het IIA is weergegeven onder welke randvoorwaarden c.q. met welke compenserende maatregelen dit mag plaatsvinden. Van de in 2018 getoetste organisaties waren er drie CAE's die ook verantwoordelijk waren voor andere, met name tweedelijns-activiteiten; bij één daarvan was de borging van de onafhankelijkheid niet geheel op orde.

10 <http://bit.ly/ModChar>

11 <http://bit.ly/VaNoTKT>

1200: Vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid

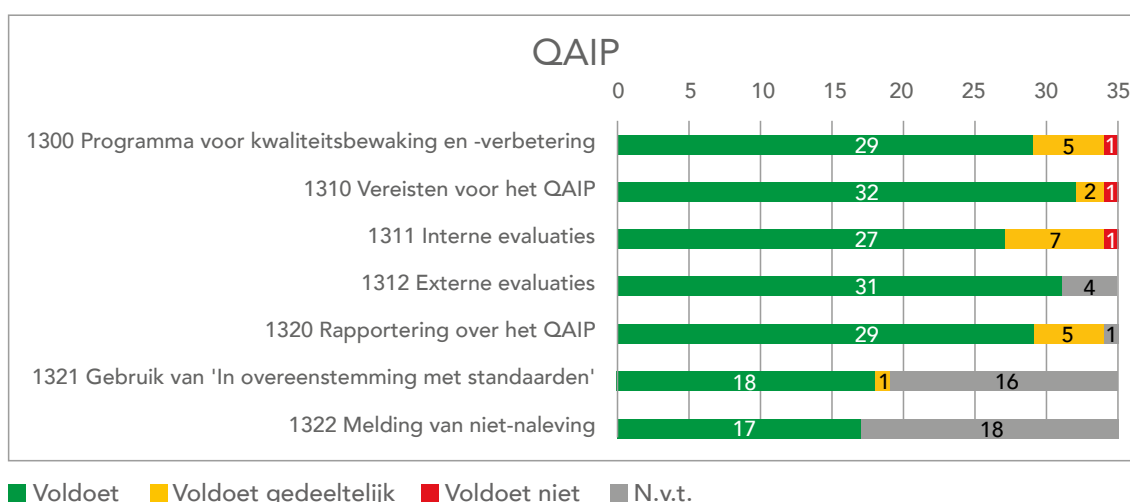
Dit betreft de kwaliteit van de auditmedewerkers: beschikt men over voldoende kennis en vaardigheden, worden deze zorgvuldig toegepast en ook voortdurend onderhouden? Bij alle getoetste organisaties voldoet dit.

Desondanks zijn er relatief veel aanbevelingen over de kwaliteit van de bemensing, ofwel over de vakbekwaamheid (1210). Dit dient in samenhang te worden gezien met Standaard 2030, waar het gaat om het managen c.q. borgen dat de bezetting, zowel kwantitatief als kwalitatief, op orde is. Bij 1210 gaat het vooral om (kwalitatieve) resultaat daarvan.

In ongeveer 30% van de toetsingen wordt gewezen op het ontbreken van kennis of de noodzaak om kennis op bepaalde gebieden te versterken, al dan niet in combinatie met het ontbreken van diversiteit in de samenstelling. De belangrijkste kennisgebieden die als aandachts- of verbeterpunt zijn benoemd, zijn ICT, data analytics en soft controls. Dat lijken vooral aspecten die samenhangen met de eisen vanuit de ontwikkelingen (buiten en binnen) het vakgebied. In die zin is er sprake van een herhaling van de analyse in 2013, toen werd vastgesteld dat "bij sommige IAF's is aanbevolen om in de opleidingsplannen meer rekening te houden met externe ontwikkelingen die eisen (zullen gaan) stellen aan de noodzakelijke kennis, kunde en vaardigheden".

1300: Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering

Standaard 1300 is een kernpunt in de uitgevoerde toetsingen. De systematiek van kwaliteitsbewaking en -verbetering (QAIP) is immers bepalend voor het leer- en verbetervermogen van de IAF. Dit is des te belangrijker gegeven de snelheid en complexiteit van ontwikkelingen waarmee organisaties en dus ook IAF's worden geconfronteerd. Desondanks is het één van de Standaarden waarop relatief zwak wordt gescoord; veel organisaties hebben moeite om het geheel van activiteiten van een volwassen QAIP goed uit te voeren. In totaal heeft één IAF niet voldaan aan Standaard 1300 en hebben vier IAF's gedeeltelijk voldaan aan de Standaard; bij tien IAF's (een kleine 30%) scoren één of meerdere Substandaarden voldoet niet of voldoet gedeeltelijk.



De verbeterpunten hebben, zoals blijkt uit bovenstaande figuur, vooral betrekking op:

- **Standaard 1311 - Interne evaluaties**
Acht organisaties voldoen gedeeltelijk of niet, terwijl bij tien organisaties verbeterpunten zijn benoemd. De interne evaluaties omvatten zowel de continue monitoring als de periodieke beoordeling, door middel van een zelfevaluatie of een beoordeling door andere deskundigen van binnen de organisatie. Opgemerkt wordt dat voor het laatste ook gebruik kan worden gemaakt van 'peer reviews' tussen meerdere IAF's, zoals in de praktijk door diverse kleine IAF's wordt gedaan.

De aanbevelingen bij de tien organisaties betreffen vooral:

- De daadwerkelijk combinatie van periodieke zelfevaluatie en 'reviews' (in het kader van de continue monitoring);
- Een brede evaluatie, die alle Standaarden omvat, en dus niet alleen de uitgevoerde audits;
- Een voldoende diepe evaluatie met voldoende dossiers;
- Het uitvoeren van klantevaluaties en het incorporeren daarvan in het QAIP.

Ten aanzien van de periodieke zelfevaluatie geldt dat er geen verplichte (minimale) frequentie wordt genoemd; een best practice is dat dit jaarlijks gebeurt, zoals gezegd, bijvoorbeeld in het kader van het opstellen van het jaarplan van de afdeling. Het [Internal Audit Ambition Model \(IA AM\)](#)¹² biedt hiervoor een zeer bruikbaar hulpmiddel, niet in de laatste plaats omdat de resultaten daarvan, in de vorm van een spinnenweb, ook heel goed bruikbaar zijn voor bespreking, zowel intern als met de diverse stakeholders. Op dit moment wordt gewerkt aan een geautomatiseerde tool voor het IA AM, waarmee ook de mogelijkheid tot real-time benchmarking van de eigen IAF met andere, soortgelijke organisaties, wordt geboden.

- **Standaard 1320 - Rapportering over het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering**
Vijf organisaties voldoen niet geheel, terwijl bij zes organisaties aanbevelingen zijn gegeven. Zoals eerder aangegeven, kan de rapportage en bespreking van de evaluatie worden samengevoegd met de bespreking van andere zaken, zoals de onafhankelijkheid, het charter en/of het jaarplan, waarin dan ook de verbeteracties naar aanleiding van de evaluaties zijn opgenomen.

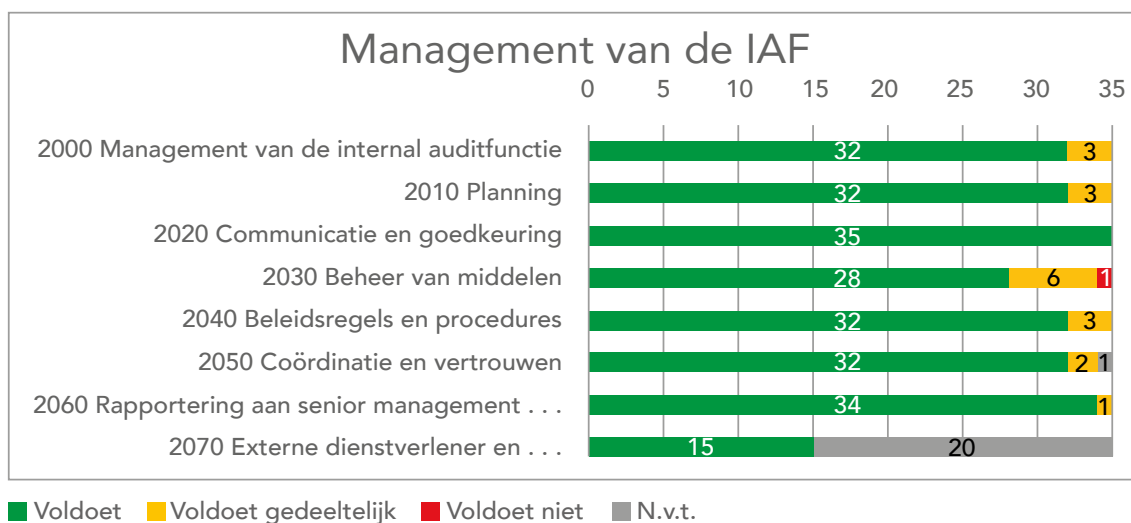
Standaard 1321 - Gebruik van de term 'In overeenstemming met de internationale Standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing' geeft aan dat een IAF alleen mag vermelden dat zij aan het IPPF voldoet als de resultaten van het QAIP, dus inclusief de onafhankelijke externe kwaliteitstoetsing, deze verklaring ondersteunen. Van een dergelijke verklaring wordt in Nederland weinig gebruik gemaakt. Bij de helft van de getoetste organisaties is daarom sprake van een 'niet van toepassing'. Omgekeerd komt het onterecht vermelden van 'conformance' niet voor.

12 <https://www.iaa.nl/kwaliteit/ambition-model>

Het voorgaande betreft de Attribute Standaarden. Deze gaan in op de eigenschappen, met name de positionering en inrichting, van de IAF. Hierna beschrijven we de Performance ofwel uitvoeringsstandaarden, die de processen van de IAF ofwel de uitvoering van de werkzaamheden betreffen. De uitvoeringsstandaarden bouwen voort op de Standaarden voor eigenschappen, en bevatten een omschrijving van de vereisten die gelden voor diensten op het gebied van zekerheid ('assurance') (.A) of advies ('consulting') (.C).

2000: Management van de IAF

Deze Standaard is één van de belangrijkste secties van het IPPF. Het betreft de aansturing van de afdeling en de totaliteit van de werkzaamheden, ofwel de waarborgen voor een adequaat jaarplan én de realisatie daarvan.



Over het algemeen is de aansturing van de afdeling bij de getoetste organisaties op orde; slechts drie organisaties voldoen maar gedeeltelijk op Standaard 2000. Wel is op vrijwel alle onderliggende Standaarden een aantal keer 'partly conforms' toegekend en zijn nog vaker verbeterpunten benoemd. Het management van de middelen (2030, hetgeen met name betrekking heeft op het personeelsmanagement) scoort relatief zwak: eenmaal zelfs een 'voldoet niet' en zesmaal 'voldoet gedeeltelijk'. De belangrijkste aandachtspunten voor de Substandaarden worden hierna benoemd.

Standaard 2010 - Planning

De planning betreft het opstellen van het auditplan (jaarplan) en de daaraan ten grondslag liggende risicoanalyse. Aandachtspunten (bij negen organisaties) hier betreffen vooral:

- Het expliciet adresseren van de frauderisico's. Dit is een actueel punt, waarvoor het NBA voor alle RA's in 2019 een training Frauderisicofactoren verplicht heeft gesteld.
- De dekking van de 'audit universe' in de analyse die ten grondslag ligt aan het jaarplan (de keuze van de audits om de belangrijkste risicogebieden te onderzoeken). Het is overigens niet nodig om de gehele 'universe' (in één of meerdere jaren) daadwerkelijk te onderzoeken; het gaat immers om het adresseren van de belangrijkste risico's. Om dit te bereiken is een suggestie om ook de relatie van de objecten met de strategische doelen van de organisatie mee te nemen in de analyse, zodat expliciet is welke objecten, en in het verlengde daarvan welke audits, betrekking hebben op welke strategische doelen en thema's.

Standaard 2030 - Beheer van middelen

Maar liefst 16 organisaties kregen aanbevelingen op gebied van de personele samenstelling. Zoals gezegd, dient deze Standaard samen te worden gezien met Standaard 1200. Daar is al ingegaan op de benodigde diversiteit van de personele bezetting en aanvulling van kennis en vaardigheden (met name ICT, data-analytics, soft controls), om alle risico's adequaat te kunnen onderkennen en onderzoeken.

Een specifiek aandachtspunt bij het management van de personele bezetting is de overweging om gebruik te maken van non-auditors om mogelijke lacunes in de personele bezetting op te vangen.

Dit wordt al regelmatig gedaan en zou in de toekomst nog verder kunnen stijgen, vanuit de behoefte aan diepgaande specifieke kennis (die gegeven de dynamiek zich ook snel ontwikkelt en dus voor een IAF moeilijk actueel te houden is). Daarbij komt het tegemoet aan de wens om de IAF ook als kweekvijver of leerschool te zien danwel door deze uitwisseling het begrip voor elkaar en de samenwerking te verbeteren. Tijdens de [Professional Practices Day](#)¹³ in november 2018 en de [PAS Conferentie 2018](#)¹⁴ is aandacht besteed aan de mogelijke vormen alsmede de valkuilen en succesfactoren op dit gebied.

Standaard 2040 - Beleidsregels en procedures

Zeven organisaties ontvingen aanbevelingen over de volledigheid van het 'Handboek' (Manual). In de praktijk zijn er regelmatig vragen over wat er in het handboek moet staan c.q. waarvoor beleid en procedures moeten zijn vastgesteld en over de vorm daarvan. De Implementatierichtlijn geeft expliciet aan dat de vorm en ook de inhoud kunnen verschillen, afhankelijk van de omvang en structuur van de IAF en van de complexiteit van het werk. De essentie is dat aan de internal auditors voldoende guidance wordt meegegeven, dat duidelijk is hoe gehandeld dient te worden in de diverse situaties die bepalend zijn voor de kwaliteit en toegevoegde waarde van de IAF. Zodoende gaat het bij deze Standaard niet alleen om de vorm en inhoud, maar ook – en wellicht vooral – om de communicatie, de bespreking ervan.

Meer specifiek geldt het volgende:

- De vorm van het handboek: het hoeft niet één alomvattend handboek te zijn. Beleid en procedures kunnen ook bestaan als afzonderlijke documenten of geïntegreerd zijn in de audit management software;
- De inhoud van het handboek: niet alle Standaarden behoeven te worden vertaald in beleid en procedures. Zo zegt bijvoorbeeld Standaard 1130 – Aantasting van onafhankelijkheid of objectiviteit alleen dat de schending ervan kenbaar moeten worden gemaakt aan de relevante betrokken partijen; het gaat hier aldus om het feitelijke handelen. Waarbij de IAF wel dient te waarborgen dat in een dergelijke situatie adequaat wordt gehandeld; daartoe zou een bespreking en vastlegging daarvan in een procedure (of omgekeerd) een goed hulpmiddel kunnen zijn.

Standaard 2050 - Coördinatie en vertrouwen

Deze Standaard betreft de afstemming met andere (interne en externe) auditors en adviseurs; essentieel om het veel gebruikte 3 Lines of Defense Model (3LoD-model) goed

13 <http://bit.ly/001cpp>

14 <http://bit.ly/pas18WS>

te laten werken. Deze afstemming betreft zowel het waarborgen van een goede afdekking van alle relevante risico's als de zorg dat dit zo efficiënt mogelijk gebeurt (en overlap van werkzaamheden dus wordt voorkomen).

Bij vier organisaties zijn aanbevelingen gegeven. Deze betreffen:

- Het proces: benoem nadrukkelijk de andere functies waarmee een relatie bestaat danwel zou kunnen bestaan en creëer een vorm van periodiek overleg (afgestemd op de op te leveren producten). In dat overleg dient zowel aandacht besteed te worden aan de taakverdeling zelf als aan de eisen die worden gesteld om gebruik te kunnen maken van de werkzaamheden van de ander.
- De functies: deze kunnen per organisatie verschillen, maar omvatten met name in industriële organisaties ook de functies Safety & Health en Kwaliteitszorg (die bijvoorbeeld ISO9000-audits uitvoert).

Overwogen kan worden per aspect de 'controletoeren' ofwel het 3LoD-model te concretiseren en te expliciteren wie (welke afdeling of functionaris) welke lijn invult en hoe wordt geborgd dat een volgende lijn kan steunen op de werkzaamheden van de 'vorige' lijn, en duplicatie van werk dus wordt voorkomen.

2100: Aard van het werk

Deze Standaard betreft de vraag of de reikwijdte van de IAF voldoende is en de belangrijke vraagstukken van de organisatie op het gebied van governance, risicomanagement en beheersing door de IAF voldoende worden afgedekt. In het algemeen is dit het geval. Bij enkele organisaties is vastgesteld dat te weinig aandacht wordt besteed aan:

- Het onderzoeken van de cultuur (Standaard 2110 - Governance);
- De periodieke rapportage over de status van het risicomanagement (in aanvulling op de aandacht voor de beheersing van specifieke risico's in audits) (Standaard 2120 - Risicomanagement).

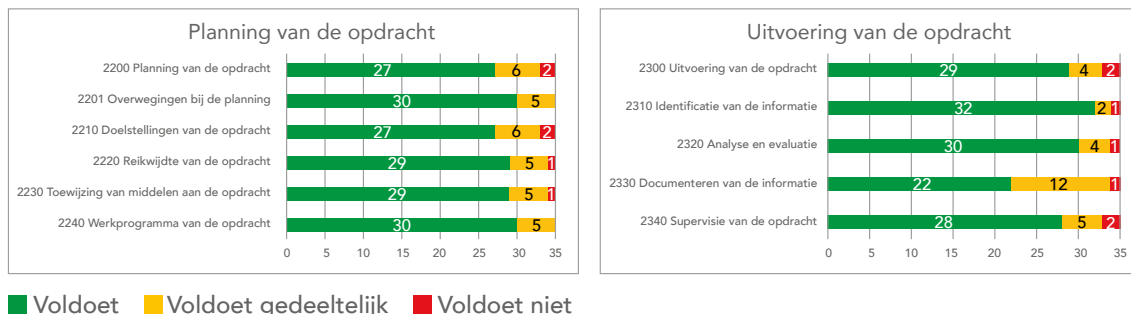
2200: Planning en 2300: Uitvoering van de opdracht

Bij de operationele uitvoering van audits bestaan de grootste problemen in de conformiteit met de Standaarden: respectievelijk acht en zes organisaties voldoen niet (geheel) op deze Hoofdstandaard. Daarbij geldt dat meer dan de helft van de getoetste organisaties (20 van de 35!) op deze Standaarden verbeterpunten krijgt aangereikt. Deze verbeterpunten betreffen zowel het nadenken over de opzet van de audit als het vastleggen van dat nadenken en van de uitvoering. Eigenlijk betreft het vooral het methodisch netjes en zorgvuldig werken, waarbij bewust keuzes worden gemaakt en vastgelegd.

Overigens waren deze Standaarden ook in de periode 2011-2013 de Standaarden waarop het zwakst werd geacteerd. Het oplossen hiervan lijkt lastig. Vaak wordt gesteld dat dit erg (te) veel tijd kost en dat de focus wordt gelegd op 'werk' in plaats van op de vastlegging. Tegelijkertijd geldt echter dat deze Standaarden nadrukkelijk een uitwerking zijn van het beginsel 'competentie' en ook een belangrijke basis vormen voor de 'objectiviteit'.

Dit vraagstuk kan ook worden gezien als een risicoanalyse: als de planning en uitvoering niet met voldoende zorgvuldigheid worden uitgevoerd, loopt de auditor risico's. Bijvoorbeeld dat de audit onvoldoende aansluit bij de behoeften van de klanten, of dat verkeerde of

onvoldoende onderbouwde conclusies worden getrokken. Het kan ook zijn dat inefficiënt wordt gewerkt, doordat pas in een laat stadium van het veldwerk blijkt dat de scope toch anders had moeten zijn, of dat in de rapportagefase veel discussie ontstaat over de wijze waarop de resultaten van het veldwerk te interpreteren. Het is zaak hierin een goed evenwicht te vinden, ondersteund door tools die dit steeds gemakkelijker maken.



Ten aanzien van de voorbereiding van de audits (Standaard 2200 – Planning van de opdracht) zijn de aandachtspunten (en scores) min of meer gelijk verspreid over de Substandaarden. De belangrijkste aandachtspunten betreffen:

- Standaard 2201 – Overwegingen bij de planning: de volledigheid van de risicoanalyse, waarbij expliciet ook de frauderisico's dienen te worden geëvalueerd;
- Standaard 2220 – Reikwijdte van de opdracht: een duidelijke beschrijving van de reikwijdte van het onderzoek (zowel van hetgeen wel als niet wordt onderzocht, zodat daarover geen verschil in verwachtingen kan bestaan);
- Standaard 2230 – Toewijzing van middelen aan de opdracht: de documentatie van de overwegingen;
- Standaard 2240 – Werkprogramma van de opdracht: de expliciete goedkeuring van het werkprogramma, zodat er geen misverstanden bestaan en alle betrokkenen het eens zijn dat dit programma de doelstellingen van de audit zal bereiken.

Ten aanzien van Standaard 2300 – Uitvoering van de opdracht verdienen met name de volgende punten aandacht:

- Standaard 2330 – Documenteren van de informatie:
 - De volledigheid van de informatie, van zowel de negatieve als de positieve bevindingen. Ook de positieve conclusies zijn immers het resultaat van de audit en vaak bepalend voor de acceptatie van de totaliteit van de resultaten;
 - De aanwezigheid van de audittrail, die verwijst naar de onderbouwing van de conclusies.

Deze Standaard gaat ook in op de (toegangs)beveiliging en bewaartermijnen van de dossiers. Deze zijn bij vrijwel alle organisaties adequaat geregeld.

- Standaard 2340 – Supervisie van de opdracht: een belangrijk element van de waarborging van de kwaliteit van de audits (en het leervermogen) is de supervisie. Gegeven dit belang stelt de Standaard expliciet dat passend bewijs van dit toezicht wordt gedocumenteerd en bewaard. Juist dat, de vastlegging van de review, is voor een aantal organisaties het aandachtspunt. Overigens behoeft de supervisie niet per se door de CAE zelf te worden uitgevoerd en geldt ook hier een vorm van risicoanalyse: de mate van het benodigde toezicht hangt af van de vakbekwaamheid en ervaring van de auditors en van de complexiteit van de opdracht.

2400: Communicatie van resultaten

De kwaliteit van de communicatie (rapportage en bespreking) is essentieel voor de realisatie van de beoogde toegevoegde waarde van de IAF. Dit blijkt, ondanks dat maar twee organisaties een 'voldoet gedeeltelijk' scoren, toch een belangrijk aandachtspunt: 11 organisaties ontvangen aanbevelingen om de kwaliteit, en dan met name de duidelijkheid, van de rapportages te verbeteren. Deze raken alle aspecten van het 'schriftelijk rapporteren', zowel de structuur van de rapportage als de helderheid van de teksten.

Er wordt beperkt gebruik gemaakt van de verklaring dat de audit is uitgevoerd conform de beroepsnormen (Standaard 2430). Dit is vergelijkbaar met de verklaring dat de IAF als geheel handelt conform de Standaarden (Standaard 1321). Meer dan de helft van de getoetste organisaties (19) gebruikt een dergelijke verklaring niet, waardoor sprake is van een 'niet van toepassing'. Omgekeerd komt het ontbreken van 'conformance' niet voor.

2500: Toezicht op de opvolging

De IAF moet de opvolging van de actiepunten naar aanleiding van de audits bewaken. Standaard 2500 geeft aan dat de CAE daartoe een systeem moet opzetten en onderhouden. In de praktijk van de getoetste organisaties doen de IAF's dat over het algemeen adequaat. Er is slechts driemaal een 'voldoet gedeeltelijk'.

Overigens betekent de Standaard niet dat de IAF zelf de gehele monitoring op alle punten moet uitvoeren. Hierin kan worden samengewerkt met bijvoorbeeld de tweedelijns Control-functie. De essentie is dat de IAF kan vaststellen dat kritieke punten daadwerkelijk adequaat zijn opgelost.

Een overweging hierbij is het management aan te bieden de monitoring uit te breiden met de resultaten van adviesopdrachten, zodat alle verbeteractiviteiten tezamen kunnen worden gevolgd. Standaard 2500.C1 geeft aan dat de IAF ook de plannen naar aanleiding van de resultaten van adviesopdrachten dient te bewaken, voor zover overeengekomen met de opdrachtgever.

2600: Communicatie van de risicoacceptatie

Wanneer de CAE meent dat het management een risiconiveau heeft aanvaard dat ontoelaatbaar zou kunnen zijn voor de organisatie, moet hij dit met het senior management bespreken, en als deze het niet aanpakt communiceren aan het bestuur. Voor veel van de getoetste organisaties heeft dit zich niet voorgedaan. Er zijn in de toetsingen nergens problemen geconstateerd op dit punt.

Afsluiting

Met bovenstaande analyse en in het bijzonder de genoemde aandachtspunten, hopen we handvatten te bieden om de conformiteit aan de Standaarden verder te verbeteren. Niet als doel op zich, maar als middel om de kwaliteit en daarmee de toegevoegde waarde van de IAF voor de organisatie te optimaliseren. De beroepsnormen vormen immers tezamen de kernvereisten voor een goede, effectieve en doelmatige beroepsuitoefening van internal auditing, op individueel en organisatieniveau. Conformiteit bevordert de professionaliteit en stimuleert de continue verbetering. Daarmee vergroten we als internal audit onze waarde voor alle klanten en stakeholders.



**Instituut van
Internal Auditors
Nederland**

Burgemeester Stramanweg 102a
1101 AA Amsterdam
www.ia.nl
iaa@ia.nl
Tel.: 088 00 37 100
