

De kleine IAF en de IIA Standaarden

Praktijkgids

**Ondersteuning kleine internal auditfuncties
bij implementatie van de Standaarden**

**Instituut van
Internal Auditors Nederland**



Colofon

Auteurs

Princy Jain, CIA, CCSA
Kiko Harvey
Rita Thakkar, CIA
Robert W. Cates, CIA

Beoordeling en bijdragen

Maria Mendes, CIA, CCSA
Takeshi Shimizu, CIA, CCSA
Douglas J. Anderson, CIA
James Rose, CIA
Steven E. Jameson, CIA, CCSA, CFSA

Vertaling

Drs. Kim van der Leer RO, CISA, CRISC

Eindredactie

Leo H. Schreuders, MBA, RA, RO, CIA, CISA
Hans Nieuwlands, RA, CIA, CGAP, CCSA

Vormgeving

Merit op de Dijk, APPR bv

Disclosure

Het IIA publiceert dit document voor informatieve en educatieve doeleinden. Deze richtlijn is niet bedoeld om definitieve antwoorden te geven voor specifieke individuele omstandigheden en is als zodanig slechts bedoeld als gids. IIA beveelt aan om altijd onafhankelijk deskundig advies in te winnen omtrent een specifieke situatie. Het IIA accepteert geen verantwoordelijkheid voor eenieder die uitsluitend vertrouwt op deze praktijkgids.

Copyright

Het copyright van deze vertaling is in handen van IIA Nederland. Het copyright van de oorspronkelijke praktijkgids ligt bij The IIA. Toestemming voor reproductie kunt u per e-mail aanvragen via vaktechniek@iia.nl respectievelijk via guidance@theiia.org.

Inhoudsopgave

Colofon	2
Voorwoord	4
1. Managementsamenvatting	5
2. Inleiding	6
3. Definitie van een kleine internal auditfunctie	7
4. Belangrijkste uitdagingen voor kleine internal auditfuncties bij implementatie van de <i>Standaarden</i>	8
4.1 Toereikendheid van middelen	8
4.2 Behoud van gekwalificeerd personeel of deskundigen	8
4.3 Onafhankelijkheid	8
5. Richtlijnen voor implementatie van de <i>Standaarden</i>	9
5.1 Naleving van Standaard 1000 – Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid	9
5.2 Naleving van Standaard 1100 – Onafhankelijkheid en objectiviteit	9
5.3 Naleving van Standaard 1200 – Vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid	10
5.4 Naleving van Standaard 1300 – Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering	11
5.5 Naleving van Standaard 2000 – Management van de internal auditfunctie	12
5.6 Naleving van Standaard 2100 – Aard van het werk	13
5.7 Naleving van Standaard 2200 – Planning van de opdracht	14
5.8 Naleving van Standaard 2300 – Uitvoering van de opdracht	15
5.9 Naleving van Standaard 2400 – Communicatie van resultaten	17
5.10 Naleving van Standaard 2500 – Toezicht op de opvolging	18
5.11 Naleving van Standaard 2600 – Het aanvaarden van risico's door het senior management	18
6. Steunen op het werk van kleine auditfuncties door de externe accountant	20
Bijlage - Sjabloon om de afwijkingen in naleving van de <i>Standaarden</i> te documenteren	22

Voorwoord

Voor u ligt de praktijkgids die kleine internal auditfuncties ondersteunt bij het implementeren van de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing (Standaarden)*.

Dit is een vertaling van de IIA Practice Guide Assisting Small Internal Audit Activities in implementing the Standards.

Dit document is onderdeel van het *International Professional Practices Framework (IPPF)* en heeft de status van een sterk aanbevolen richtlijn.

Deze praktijkgids is niet alleen waardevol voor kleine internal auditfuncties, maar ook voor de middelgrote en de grote.

Ik dank Kim van der Leer voor de vertaling en Leo Schreuders voor de eindredactie.

*drs. Sander Weisz RO CIA CCSA,
voorzitter IIA Nederland*

1. Managementsamenvatting

Het International Professional Practices Framework (IPPF), waarvan de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing (Standaarden)* deel uitmaken geeft het hoofd en de overige leidinggevendenden van de internal auditfunctie een raamwerk en richtlijnen om de effectiviteit van de internal auditfunctie te beoordelen en te borgen. De *Standaarden* vormen ook voor de belanghebbenden van de internal auditfunctie een uitgangspunt om de effectiviteit van auditfunctie te beoordelen. De *Standaarden* zijn toepasbaar op alle internal auditfuncties, ongeacht grootte, beschikbare middelen, complexiteit, doelstelling en reikwijdte.

Deze praktijkgids geeft een praktische definitie van een kleine internal auditfunctie. De gids onderkent de uitdagingen waarmee de leiding van kleine internal auditfuncties in aanraking kan komen bij het implementeren van de *Standaarden*. De gids doet suggesties hoe hiermee om te gaan en bespreekt de voordelen van het gebruik van de *Standaarden*. Veel van de in de gids besproken uitdagingen zijn niet uniek voor kleine internal auditfuncties. Grotere internal auditfuncties kunnen met dezelfde uitdagingen geconfronteerd worden. Echter, deze uitdagingen komen vaker voor bij kleine internal auditfuncties en zijn voor hen moeilijker het hoofd te bieden.

Hoewel het hoofd van een kleine internal auditfunctie verantwoordelijk is voor het waarborgen dat alle *Standaarden* worden geïmplementeerd, kan de mate waarin naleving van elke standaard een uitdaging vormt, verschillen tussen de kleine auditfuncties onderling. Het overzicht in de inleiding geeft een visuele samenvatting van de mate van uitdaging die het hoofd van de internal auditfunctie kan ondervinden bij het naleven van de *Standaarden*. Het overzicht is gebaseerd op informele gesprekken met kleine auditfuncties en tussen leden van commissies van het IIA. Hoewel naleving van de *Standaarden* uitdagingen met zich mee kan brengen, is naleving door een goede strategie en planning mogelijk. De *Standaarden* zijn 'principle based' en bedoeld voor interne auditfuncties van elke omvang.

Het hoofd van een kleine internal auditfunctie zal de mate van naleving van elke standaard moeten beoordelen om lacunes in de naleving van de gehele *Standaarden* vast te stellen. (In de bijlage is hiervoor een sjabloon opgenomen.) Bij het vaststellen van lacunes dient het hoofd van de internal auditfunctie een verbeterplan op te stellen om volledig aan de *Standaarden* te voldoen. Dit plan moet zijn gebaseerd op de richtlijnen in deze praktijkgids en andere IPPF-richtlijnen. Het is belangrijk dat het hoofd van de internal auditfunctie delen van de *Standaarden* in de visie en missie van de internal auditfunctie en in het auditcharter opneemt. Bovendien is het van wezenlijk belang dat het hoofd van de internal auditfunctie duidelijk de visie, missie en het charter van de auditfunctie aan de belanghebbenden communiceert.

2. Inleiding

Het IIA is verheugd deze gids te kunnen presenteren om kleine internal auditfuncties te ondersteunen bij het implementeren van de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing (Standaarden)*.

De reikwijdte van de werkzaamheden van de beroepsuitoefenaars van vandaag is breed en gevarieerd. Er is een toegenomen behoefte aan beknopte richtlijnen, die eenvoudig kunnen worden toegepast en nageleefd, ongeacht de bedrijfstak, auditspecialisatie of sector. Het IIA International Professional Practices Framework (IPPF) geeft praktische richtlijnen in de vorm van *Standaarden*, praktijkadviezen, praktijkgidsen en standpunten. Binnen het IPPF wordt onderscheid gemaakt tussen verplichte en sterk aanbevolen richtlijnen. Deze gids is primair bedoeld om sterk aanbevolen richtlijnen te verstrekken aan de kleine internal auditfuncties.

Deze praktijkgids geeft concrete voorbeelden en best practices, die belangrijk zijn voor de leiding van kleine internal auditfuncties om de *Standaarden* op de beste manier te kunnen implementeren.

De structuur van deze praktijkgids is als volgt:

IIA Standaard	Definitie
Uitdagingen	Waarschijnlijke uitdagingen voor kleine internal auditfuncties bij het naleven van de IIA <i>Standaarden</i>
Richtlijnen	Aanbevolen richtlijnen voor het naleven van de IIA <i>Standaarden</i>

Kleine internal auditfuncties dienen alle IIA *Standaarden* toe te passen. In de bijlage is hiervoor een sjabloon opgenomen, inclusief een lijst met de *Standaarden*.

Standaard #	Omschrijving	Mate van Uitdaging
1000	Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid	L
1100	Onafhankelijkheid en objectiviteit	H
1200	Vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid	M
1300	Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering	H
2000	Management van de internal auditfunctie	H
2100	Aard van het werk	M
2200	Planning van de opdracht	H
2300	Uitvoering van de opdracht	H
2400	Communicatie van resultaten	M
2500	Toezicht op de opvolging	M
2600	Het aanvaarden van risico's door het senior management	M

Indicatie van de verwachte mate van uitdaging:

Groen – lage mate van uitdaging

Geel – gemiddelde mate van uitdaging

Rood – hoge mate van uitdaging

3. Definitie van een kleine internal auditfunctie

Wereldwijd lopen de definities van een kleine internal auditfunctie uiteen. De definities worden bepaald door de karakteristieken van de internal auditfunctie – rol en doel, volwassenheid, land en cultuur en de lokale of wereldwijde context waarin een organisatie actief is.

Voor deze gids wordt ervan uitgegaan dat een aantal elementen gemeenschappelijk is voor kleine internal auditfuncties. Een kleine internal auditfunctie zal één of meer van de volgende karakteristieken kennen:

- Een tot vijf auditors;
- Minder dan 7.500 directe internal audits per jaar;
- Beperkte co- of outsourcing.

Klein zijn is niet hetzelfde als niet effectief zijn of over onvoldoende middelen beschikken. Vaak is een kleine internal auditfunctie passend ingericht voor de omvang en risico's van het bedrijf dat door de functie bediend wordt.

Echter, kleinere auditfuncties kunnen voor uitdagingen komen te staan die niet gebruikelijk zijn voor grotere auditfuncties, die schaalvoordelen hebben.

4. Belangrijkste uitdagingen voor kleine internal auditfuncties bij implementatie van de Standaarden

4.1 Toereikendheid van middelen

Bepaalde middelen beïnvloeden de mate waarin een kleine internal auditfunctie vele IIA *Standaarden* kan naleven. Het kwaliteitsbewaking- en verbeterprogramma bijvoorbeeld, vereist periodiek interne evaluaties en ten minste elke vijf jaar een externe evaluatie. Dat laatste kan moeilijk zijn omdat er geen budget is voor een externe evaluatie. Ook grote investeringen in innovatie of automatisering passen niet altijd in het beperkte budget. Hierna worden per standaard suggesties gedaan om het hoofd van de internal auditfunctie te helpen naleving te realiseren, ondanks mogelijke beperkingen.

4.2 Behoud van gekwalificeerd personeel of deskundigen

Kleine internal auditfuncties kunnen problemen ondervinden bij het aantrekken, in dienst nemen of inhuren van deskundigen (specialisten die audits kunnen uitvoeren met betrekking tot bedrijfsspecifieke risico's).

Bij krappe budgetten of bij het ontbreken van noodzakelijke kennis kan toereikende bemensing moeilijk zijn, zoals bij audits van technologische aard of bij audits in gespecialiseerde bedrijven. Voor de leiding van de auditfunctie is het werven en behouden van gekwalificeerd personeel of deskundigen cruciaal, omdat bij kleine auditfuncties vaak de gebruikelijke managementopbouw ontbreekt, evenals aantrekkelijke arbeidsvoorwaarden die wel met grotere auditfuncties geassocieerd worden. Daar staat tegenover dat een kleine functie meer ervaren auditors kan aantrekken, die graag in een minder hiërarchische situatie willen werken en een meer directe bijdrage aan de auditfunctie willen leveren.

4.3 Onafhankelijkheid

Kleine auditfuncties kunnen ook problemen ondervinden ten aanzien van onafhankelijkheid en objectiviteit, als gevolg van de organisatorische positie van de functie, de onbekendheid bij de organisatie met de functie, nauwere contacten met het management, een zwakkere governance en het uitvoeren van andere taken naast de auditactiviteit.

5. Richtlijnen voor implementatie van de Standaarden

5.1 Naleving van Standaard 1000 – Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid

Standaard

Het doel, de bevoegdheid en de verantwoordelijkheid van de internal auditfunctie moeten formeel in een internal auditcharter worden vastgelegd, overeenkomstig de definitie van internal audit, de gedragscode en de *Standaarden*. Het hoofd van de internal auditfunctie moet periodiek het internal auditcharter beoordelen en het ter goedkeuring voorleggen aan het senior management en het bestuur¹.

Uitdaging

Mate van uitdaging	LAAG
--------------------	------

Naleving van deze Standaard is niet afhankelijk van de omvang van de auditfunctie en zou geen specifieke problemen mogen veroorzaken voor kleine auditfuncties.

Richtlijnen

Het hoofd van de internal auditfunctie dient de noodzaak van een charter te bespreken met het bestuur en senior management. Hierbij wordt een gedegen uitleg van het doel en de voordelen van een internal auditcharter voor de organisatie gegeven.

Het is van belang dat het hoofd van de internal auditfunctie onderdelen van de *Standaarden* verwerkt in de visie, de missie en het charter van de internal auditfunctie. Verder is het cruciaal dat het hoofd van de internal auditfunctie visie, missie en charter duidelijk aan de eerst belanghebbenden communiceert. Het hoofd van de internal auditfunctie moet periodiek (bijvoorbeeld jaarlijks) de inhoud van het charter, het beleid en de procedures, evalueren, om te borgen dat de inhoud relevant blijft en waarde blijft toevoegen aan de organisatie. Deze evaluatie moet worden gerapporteerd aan het bestuur en senior management. Het bestuur dient jaarlijks het charter te beoordelen en goed te keuren. Het hoofd van de internal auditfunctie dient alle communicatie met het bestuur en senior management over het charter, beleid en procedures van de internal auditfunctie te documenteren.

5.2 Naleving van Standaard 1100 – Onafhankelijkheid en objectiviteit

Standaard

De internal auditfunctie moet onafhankelijk zijn en internal auditors moeten objectief zijn bij het uitvoeren van hun werk.

Uitdaging

Mate van uitdaging	HOOG
--------------------	------

Problemen met de positionering van de audit komen niet alleen bij kleine internal auditfuncties voor. De onafhankelijkheid en de objectiviteit van individuele auditors van een kleine internal auditfunctie, zeker in een kleine organisatie, kunnen onder druk komen te staan als deze auditors uitvoerende verantwoordelijkheid krijgen voor niet-auditwerkzaamheden, zoals archiefbeheer, de uitvoering van de compliance functie, IT-security, het onderhouden van relaties met beleggers, de uitvoering van risicomanagement, of andere financiële en boekhoudkundige activiteiten.

Bovendien onderhouden auditors in kleinere organisaties vaak een nauwere relatie met andere leden van de leiding, waardoor een beeld van belangenverstrengeling kan ontstaan. De positie van de functie kan de onafhankelijkheid en objectiviteit eveneens aantasten, afhankelijk van de aard van de rapportagelijnen. Het kan bijvoorbeeld zo zijn dat het hoofd van de internal auditfunctie niet functioneel aan het bestuur of de leiding rapporteert, maar aan een persoon die uitvoerend is op de gebieden die object van de audit zijn, of die voor deze gebieden verantwoordelijk is.

¹ Vanwege het doel van deze praktijkgids zijn de interpretaties van de *Standaarden* en de onderliggende *Standaarden* niet opgenomen. De lezer wordt verwezen naar de volledige *Standaarden* om de vereisten bedoelingen van elke *Standaard*, inclusief inleiding, interpretatie en woordenlijst, te bevatten.

Richtlijnen

Het is noodzakelijk dat het hoofd van de internal auditfunctie open communiceert met het bestuur en het senior management over het belang van onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor.

De problemen die zich kunnen voordoen bij het auditen van gebieden waarover auditors uitvoerende verantwoordelijkheid dragen moeten duidelijk worden uitgelegd. Het hoofd van de internal auditfunctie dient verschillende alternatieven voor te leggen voor het auditen van deze gebieden, waaronder het inzetten van externen. Als er sprake is van voldoende bezetting, zouden de auditors die niet direct verantwoordelijk zijn voor de uitvoering de audit uitkunnen voeren. Of een externe dienstverlener zou de audit kunnen uitvoeren. De resultaten kunnen gecommuniceerd worden aan zowel het hoofd van de internal auditfunctie als een ander lid van de leiding dat niet betrokken is bij audit. Als deze oplossing niet haalbaar is, dient het hoofd van de internal auditfunctie de kwetsbaarheden en andere audit alternatieven op te nemen in de risico-evaluatie voor het auditplan en deze te bespreken te met het bestuur en het senior management.

In een organisatie waar hechte werkrelaties worden verwacht, moet het werk van de internal auditfunctie altijd worden uitgevoerd met objectiviteit en onafhankelijkheid in het achterhoofd. De leiding van de auditfunctie moet duidelijk aan het bestuur en senior management communiceren wat de reikwijdte van de opdracht is en de basis van de bevindingen.

Het hoofd van de internal auditfunctie en andere auditors moeten het belang van onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor blijven benadrukken (op organisatie- of opdrachtniveau).

Deze uitdagingen, evenals de uitdagingen ten gevolge van de positie van de functie, dienen door het hoofd van de internal auditfunctie te worden besproken met het bestuur en senior management. Deze besprekingen moeten worden gehouden in samenhang met het formuleren van het auditplan en indien nodig vaker op grond van geplande of uitgevoerde opdrachten. Het hoofd van de internal auditfunctie moet er voor waken dat de argumenten niet gezien worden als excuus of belemmering om bepaalde audits uit te voeren. Als een rapport uitgebracht wordt waarbij de onafhankelijkheid of objectiviteit niet voldoende gewaarborgd kon worden, heeft het hoofd van de internal auditfunctie de plicht dit feit met redenen en gevolgen in het rapport te vermelden.

5.3 Naleving van Standaard 1200 – Vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid

Standaard

De opdrachten moeten met vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid worden uitgevoerd.

Uitdaging

Mate van uitdaging	GEMIDDELD
--------------------	-----------

De uitdagingen bij naleving van deze reeks *Standaarden* zijn inherent aan kleine internal auditfuncties.

Ten gevolge van budgettaire beperkingen kan de kleine internal auditfunctie geen personeel vinden of externe specialisten inhuren om het werk te doen of niet investeren in training voor het aanwezige personeel om zich deze vaardigheden eigen te maken.

Richtlijnen

Bij het streven om opdrachten vakbekwaam en beroepsmatig zorgvuldig uit te voeren ligt de nadruk op het inzetten van gekwalificeerd personeel. Hoewel toezicht op de uitvoering wordt verwacht dient het hoofd van de internal auditfunctie auditors met voldoende ervaring te zoeken, die niet veel leiding nodig hebben. Aanvullend kan het hoofd van de internal auditfunctie zorgen dat de auditors met beperkte ervaring alleen opdrachten uitvoeren die passend zijn bij hun ervaring. Over het algemeen moet het

hoofd van de internal auditfunctie personeel zoeken met ervaring en kennis in aanvulling op de noodzakelijke vaardigheden om het auditplan te kunnen uitvoeren.

Het hoofd van de internal auditfunctie moet bepalen of interne, externe of samengestelde bemensing het beste past bij de behoefte van de internal auditfunctie en de organisatie. Mogelijk kan personeel uit andere organisatieonderdelen worden ingezet. Deze mogelijkheid geeft internal audit de kans om niet-auditmedewerkers met relevante kennis en objectiviteit om specifieke opdrachten uit te voeren, te begeleiden en leiding te geven bij hun auditwerk. Vaak vereist de aard van de opdracht dat deskundigen specialisten van binnen of buiten de organisatie worden aangetrokken.

Aanvullend kan het hoofd van de internal auditfunctie overwegen om:

- Een goed gestructureerde en gedocumenteerde procedure te gebruiken;
- Adviezen van collega hoofden van een internal auditfunctie te vragen;
- Referentiemateriaal, zoals boeken, auditprogramma's, internal control vragenlijsten, sjablonen, gidsen over regelgeving en handboeken, et cetera te gebruiken.

Als de middelen voor opleiding beperkt zijn (tijd of geld), moet de internal auditfunctie opleidingen inzetten die gratis of goedkoop aangeboden worden (bijvoorbeeld internet-training, lokale IIA-trainingen). Het hoofd van de internal auditfunctie moet ook borgen dat opleidingen die door de ene medewerker van audit worden bezocht, met de andere medewerkers worden besproken. Het hoofd van de internal auditfunctie dient maximaal gebruik te maken van de diensten en middelen van lokale beroepsverenigingen en -organisaties. Daarnaast kan de mogelijkheid bestaan om met afdelingen binnen de organisatie, of met andere internal auditfuncties een opleiding te vinden die voor alle partijen interessant is tegen een concurrerend tarief.

Het hoofd van de internal auditfunctie kan ook overwegen contact te zoeken met hoofden van grotere internal auditfuncties in de regio om de mogelijkheden van gezamenlijke opleidingen te onderzoeken. Met de externe accountant kunnen mogelijkheden voor training op het gebied van financiële administratie, en beheersmaatregelen worden onderzocht.

5.4 Naleving van Standaard 1300 – Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering

Standaard

Het hoofd van de internal auditfunctie moet een programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering ontwikkelen en in stand houden, dat alle aspecten van de internal auditfunctie bestrijkt.

1310 - Het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering moet zowel interne als externe evaluaties omvatten

1321 - Het hoofd van de internal auditfunctie mag alleen vermelden dat de internal auditfunctie voldoet aan de Internationale *Standaarden* voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing, als de resultaten van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering deze verklaring ondersteunen.

Uitdaging

Mate van uitdaging	HOOG
--------------------	------

Het budget kan een beperking zijn voor het laten uitvoeren van een interne of externe evaluatie volgens de *Standaarden*. De mogelijkheid om een interne evaluatie uit te voeren kan ook beperkt zijn door tijds- of personeelsgebrek of een gebrek aan geschikte, onafhankelijke beoordelaars.

Richtlijnen

Bij het inplannen van interne evaluaties is het wenselijk dat kleine internal auditfuncties een grotere betrokkenheid overwegen van mensen met voldoende kennis van de auditpraktijk. Het hoofd van de internal auditfunctie geeft leiding aan de evaluaties; echter,

medewerkers die de evaluaties uitvoeren kunnen ook medewerkers zijn die eerder auditervaring hebben opgedaan of medewerkers die speciaal voor deze evaluaties zijn opgeleid. Kwaliteit dient ingebed te zijn in het auditproces. Bijvoorbeeld door het opnemen van een review van de audit als onderdeel van de uitvoering ervan, alsmede het verkrijgen van een terugkoppeling van belanghebbenden door middel van een vragenlijsten of gespreksverslagen. De jaarlijkse beoordeling van auditvragenlijsten en andere formulieren kan ook deel uitmaken van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering

De kwaliteitsbewaking en -verbetering dienen de beoordeling en afronding van audits te ondersteunen. Hoe beter de verwachtingen voor onderdelen van de internal auditfunctie gedefinieerd zijn, bijvoorbeeld de mate van vastlegging en zo voort, des te eenvoudiger het wordt om de feitelijke uitvoering af te zetten tegen verwachtingen. Vragenlijsten, waarin deze verwachtingen beschreven zijn, vereenvoudigen het interne evaluatieproces. Vragenlijsten en andere hulpmiddelen uit de handleiding Kwaliteitstoetsing Internal Auditors ondersteunen tijdige en kosteneffectieve afronding van de evaluaties.

De kleine internal auditfunctie dient ten minste jaarlijks een zelfevaluatie uit te voeren. Voor zover de organisatie en de mogelijkheden van de afdeling het toelaten, wordt een hogere frequentie aanbevolen. Deze interne evaluaties moeten worden vastgelegd om externe evaluaties te vergemakkelijken.

Externe evaluaties moeten ten minste elke vijf jaar worden uitgevoerd door een gekwalificeerde, onafhankelijke beoordelaar of beoordelingsteam van buiten de organisatie. De kleine internal auditfunctie kan externe collegiale toetsing toepassen om aan deze standaard te voldoen. Om dergelijke beoordelingen te vergemakkelijken kan het hoofd andere internal auditfuncties van gelijke grootte of van organisaties van vergelijkbare grootte betrekken om deel te nemen aan deze beoordelingen. Organisaties kunnen ook met IIA Nederland overleggen over geschikte kandidaten voor de externe review. Vier organisaties van gelijke grootte zouden externe evaluaties bijvoorbeeld zo kunnen uitvoeren dat geen twee organisaties elkaar wederzijds beoordelen². Door dit soort collegiale toetsingen kunnen kleine auditfuncties hun kosten voor externe evaluatie beperken, al zullen daar kosten van eigen personeel tegenover staan. Het hoofd van de internal auditfunctie zal daarbij de kwalificaties en onafhankelijkheid van de collega-beoordelaar en de mate waarin de toetsingsfrequentie passend is, in overweging moeten nemen. Een andere mogelijkheid voor een externe evaluatie is een zelfevaluatie met validatie door een onafhankelijke partij. Dit is een manier om kosten te besparen.

Tot slot dient het hoofd van de internal auditfunctie de resultaten van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering te communiceren naar senior management en het bestuur.

5.5 Naleving van Standaard 2000 – Management van de internal auditfunctie

Standaard

Het hoofd van de internal auditfunctie moet de internal auditfunctie doeltreffend besturen, zodat deze meerwaarde biedt aan de organisatie. De internal auditfunctie wordt doeltreffend bestuurd wanneer:

- De resultaten van de internal auditfunctie het doel en de verantwoordelijkheid waarmaken zoals deze zijn opgenomen in het internal auditcharter;
- De internal auditfunctie de definitie van internal auditing en de *Standaarden* naleeft; en
- De personen die deel uitmaken van de internal auditfunctie de gedragscode en de *Standaarden* aantoonbaar naleven.

Uitdaging

Mate van uitdaging	HOOG
--------------------	------

² Regelgeving van IIA Nederland vereist dat externe onderzoeken worden uitgevoerd namens het College Kwaliteitstoetsingen.

Het kan lastig zijn voor het hoofd van de internal auditfunctie om de toegevoegde waarde van de functie aan te tonen, als de prioriteiten van de functie niet overeenkomen met die van het management. Als de missie van de internal auditfunctie zich richt op toetsing van de doelmatigheid van de beheersomgeving, terwijl senior management of het bestuur meer toegevoegde waarde ziet in kostenbesparingen, ontstaat een verschil van inzicht.

Bovendien kan, ten gevolge van bovenmatige werklast of het regelmatig moeten uitvoeren van ad-hoconderzoeken op verzoek van de leiding, onvoldoende invulling worden gegeven aan het auditcharter. De internal auditfunctie zou dan als een normale ondersteunende functie binnen de organisatie kunnen worden gezien waardoor de objectiviteit en het doel van de functie in gevaar komen.

Richtlijnen

Bij het verwezenlijken van de doelstellingen van de organisatie is het van belang dat het internal auditcharter duidelijk de missie van de internal auditfunctie weergeeft en dat het charter wordt onderschreven door senior management en is goedgekeurd door het bestuur. Het hoofd van de internal auditfunctie moet voldoende tijd investeren om het doel van de internal auditfunctie aan belanghebbenden duidelijk te maken, evenals de toegevoegde waarde voor de organisatie van goed ingerichte en effectief werkende governance, risicomanagement en beheersmaatregelen.

Het hoofd van de internal auditfunctie moet regelmatig terugkoppeling van de direct belanghebbenden vragen, om te borgen dat de functie waarde blijft toevoegen met haar onderzoeken en dat de auditplannen in lijn zijn met de strategische doelstellingen en risico's waarmee de organisatie in aanraking komt (door de nabijheid van de belanghebbende, is het wellicht eenvoudiger om terugkoppeling te vragen in de werkomgeving van een kleine internal auditfunctie). Als de missie van de internal auditfunctie in lijn is met de strategische doelstellingen van de organisatie, is het waarschijnlijk dat deze standaard nageleefd wordt.

Elementen van een goed aangestuurde auditfunctie, zoals een op risico's gebaseerde planning, tijdige en doeltreffende communicatie naar de direct belanghebbenden, de aanwezigheid van gedragen beleid en procedures, en effectieve coördinatie met (andere) zekerheidsverschaffers zijn hetzelfde voor grote en kleine auditfuncties. Hoe formeel deze elementen worden ingevuld, varieert met de behoefte van de organisatie en de omvang van de internal auditfunctie. De overwegingen die hebben geleid tot de instelling van juist een kleine internal auditfunctie zijn waarschijnlijk gelijksoortig aan de overwegingen die een minder formele naleving van de *Standaarden* mogelijk maken. Het hoofd van de internal auditfunctie dient zich te blijven concentreren op een op risico's gebaseerd auditplan, dat met de beschikbare middelen kan worden uitgevoerd. Over auditobjecten die niet geraakt kunnen worden ten gevolge van budgettaire of personele beperkingen, dient op de juiste wijze met de belanghebbenden gecommuniceerd te worden.

5.6 Naleving van Standaard 2100 – Aard van het werk

Standaard

De internal auditfunctie moet de processen van governance, risicomanagement en interne beheersing evalueren en bijdragen aan de verbetering daarvan door middel van een systematische en gerichte aanpak.

Uitdaging

Mate van uitdaging	GEMIDDELD
--------------------	-----------

Als een kleine internal auditfunctie werkt binnen een kleine organisatie, kunnen governance, risicomanagement en beheersprocessen nog in ontwikkeling zijn. De internal auditfunctie kan één van de groepen met de juiste vaardigheden zijn om deze taken uit te voeren, of om verantwoordelijkheid te dragen voor veel van de taken die governance, risicomanagement en beheersing ondersteunen. Ook kunnen beheersmaatre-

gelen niet goed ontworpen zijn of niet werken zoals bedoeld, zodat het risico dat de organisatie niet succesvol zal zijn, toeneemt.

Als de kleine internal auditfunctie in een grotere of meer uitontwikkelde organisatie werkt, kunnen governance, risicomanagement en beheersprocessen een hogere graad van volwassenheid hebben bereikt. De uitdaging bestaat er dan vooral in te borgen dat de taken en verantwoordelijkheden van de internal auditfunctie duidelijk gecommuniceerd worden. Zo kan dubbel werk binnen de processen of juist een hiaat bij het toewijzen van verantwoordelijkheid voor de processen worden voorkomen.

De beperkte omvang van de internal auditfunctie kan belemmerend zijn bij het naleven van alle verplichte gebieden in sectie 2100 van de *Standaarden*.

Richtlijnen

Of de kleine internal auditfunctie nu in een grote of kleine organisatie actief is, zij dient bij te dragen aan de verbetering van governance, risicomanagement en beheersprocessen eenvoudigweg door haar werk goed af te ronden.

Een duidelijke definitie van de taken en verantwoordelijkheden van het bestuur, de leiding en de internal auditfunctie op het gebied van governance, risicomanagement en beheersprocessen helpt om hiervoor voldoende aandacht en middelen te krijgen. Het hoofd kan vragen naar belangrijke verbetergebieden en de rol van de internal auditfunctie bespreken in de auditcommissie en de reactie vastleggen. Het is van belang dat de internal auditfunctie zich richt op beoordeling van de effectiviteit van governance, risicomanagement en beheersprocessen en het management voor het ontwerp en de inrichting ervan verantwoordelijk blijft. Het hoofd van de internal auditfunctie moet er voor zorgen dat de doelstellingen van adviesopdrachten aansluiten bij de algemene waarden en doelen van de organisatie.

De internal auditfunctie moet haar op risico's gebaseerde auditbenadering gebruiken om zeker te stellen dat passende aandacht aan de verplichte gebieden uit de *Standaarden* wordt gegeven. De diepgang, frequentie en aard van de audits moeten worden aangepast aan het risico op het onderzoeksgebied en de beschikbare middelen.

5.7 Naleving van Standaard 2200 – Planning van de opdracht

Standaard

Internal auditors moeten voor iedere opdracht een plan uitwerken en documenteren. Dit plan bevat per opdracht de doelstellingen, de reikwijdte, de tijdsplanning en de toewijzing van capaciteit.

Uitdaging

Mate van uitdaging	HOOG
--------------------	------

Een belangrijk onderdeel van de planning is het maken van een voorlopige inschatting van de risico's die relevant zijn voor het object van het onderzoek. De onderzoeksdoelstellingen moeten de resultaten van deze inschatting weerspiegelen. De mogelijkheid om een dergelijke inschatting te maken wordt beïnvloed door de vaardigheid van het personeel/de deskundige en de beschikbare tijd om dergelijke risico's te beoordelen. Extra uitdagingen kunnen gelegen zijn in de mate waarin de opdrachtplanning geformaliseerd en beschreven is.

Richtlijnen

Voor de planning van reguliere opdrachten moet het hoofd van de internal auditfunctie vragenlijsten ontwikkelen. Criteria als risico's, moeilijkheidsgraad, aantal geplande uren, bemensing en de doelgroep van het auditrapport bepalen de mate van formaliteit, detail en duur van de planning. Deze criteria kunnen ook bepalend zijn voor wie de planning mag uitvoeren.

Drie belangrijke elementen van het planningsproces zijn:

- *De formulering van de auditdoelstelling*
De doelstelling van de audit wordt geformuleerd, evenals de voorlopige inschatting van risico's. Voor de geplande opdrachten komen de doelstellingen meestal voort uit het auditplan en worden deze in lijn gebracht met de doelstellingen die bij het schatten van de risico's geformuleerd zijn. Voor ongeplande opdrachten worden de doelstellingen bij het formuleren van de opdracht bepaald en zijn deze specifiek voor de aanleiding van het onderzoek.
- *De reikwijdte bepalen*
De technische vereisten, doelstellingen, risico's, processen en te onderzoeken transacties worden bepaald. Hierbij worden ook de aard en de vereiste omvang van onderzoeken vastgesteld.
- *Bepalen van de doelgroep van de audit*
Dit beschrijft het hoe, wanneer en aan wie de resultaten van het onderzoek worden bekend gemaakt. Dit betreft ook het rapporteren van wijzigingen die de tijdigheid van het onderzoek of de rapportage over het onderzoek beïnvloeden.

De bovengenoemde drie elementen zijn bepalend voor veel in aanmerking te nemen factoren in de planningfase, zoals:

- Duur opdracht en opleveringsdata;
- Bemensing;
- Mate van documentatie (bijvoorbeeld ten behoeve van gebruik bij terugkerende opdrachten).

Bij het bepalen van de reikwijdte zou rekening moeten worden gehouden met de relevante risico's. Bij een kleine internal auditfunctie kan het zinnig zijn hierbij gebruik te maken van de volgende informatie, voor zover beschikbaar:

- Zelfevaluatie van risico's van het management of vragenlijsten voor het onderzoeksgebied;
- Beschrijvingen of stroomschema's van relevante processen;
- Relevante interne managementrapportages;
- De risicotolerantie van het management (SWOT- analyses en/of resultaten van externe adviesopdrachten);
- Onafhankelijke risico-inventarisatie door internal audit;
- Evaluatie van bevindingen uit eerdere interne en externe onderzoeken;
- Beoordeling van eerdere werkdocumenten of rapporten door internal audit;
- Enquêtes onder het management, die inzichten kunnen verschaffen;
- Beoordeling van het strategisch plan, budget, wettelijk vereiste gedeponeerde rapportages en verslagen, interne managementcommunicatie, onafhankelijke beoordelingen van markten/inherente risico's et cetera door internal audit;
- Beoordeling van onderzoeken naar het naleven van regelgeving (bijv. Sarbanes-Oxley Act) en de resultaten indien van toepassing;
- Overige.

Hoe hoger de ingeschatte risico's van een audit, des te hoger zijn de eisen met betrekking tot formaliteiten en documentatie als basis voor een goed onderbouwde planning.

Gestructureerde werkprogramma's per soort opdracht verminderen de tijd die de medewerkers nodig hebben om een opdracht af te ronden. Bovendien borgen ze dat de doelen van de opdracht adequaat in het werk worden opgenomen. Het hoofd van de internal auditfunctie dient de programma's ten minste jaarlijks te herbeoordelen, om te borgen dat de te verrichten werkzaamheden relevant zijn en passen binnen het auditplan. Het hoofd van de internal auditfunctie moet specifiek borgen dat steekproefmethodes en de vereiste analysemethodes die de uitvoering en de bevindingenrapportage ondersteunen zijn goedgekeurd voordat de opdracht begint. Waar mogelijk moeten de meest ervaren auditors de meest complexe werkprogramma's afwerken.

5.8 Naleving van Standaard 2300 – Uitvoering van de opdracht

Standaard

Internal auditors moeten voldoende informatie identificeren, analyseren, evalueren en documenteren om de doelstellingen van de opdracht te bereiken.

2340 - Er moet voldoende toezicht gehouden worden op de opdrachten, om de doelstellingen te realiseren, de kwaliteit te waarborgen en het personeel verder te vormen.

Uitdaging

Mate van uitdaging	HOOG
--------------------	------

Het is mogelijk dat het hoofd geen leiding kan geven aan alle opdrachten, omdat hij of zij ook zelf onderzoeken uitvoert, naast het leiding geven. Bovendien kan het bij kleinere internal auditfuncties, waarbij handmatig werkdocumenten worden opgesteld, lastig zijn om zichtbaar toezicht te houden. De tijd om personeel te ontwikkelen op het gebied van leidinggeven kan beperkt zijn. Een extra uitdaging kan zijn dat het hoofd van de internal auditfunctie zodanig bij een opdracht betrokken is, dat deze niet als voldoende onafhankelijk wordt gezien.

De kleine auditfunctie kan ook een kwantitatief of kwalitatief tekort aan ervaren auditors hebben, die nodig zijn om op eenvoudige wijze voldoende, betrouwbare, relevante en bruikbare informatie te krijgen om de doelstellingen van de opdracht te realiseren. Bovendien kunnen werklast en hieraan gerelateerde uitdagingen de mogelijkheden van de medewerkers beperken om onderzoeksconclusies te baseren op een juiste analyse en evaluatie van de verkregen informatie tijdens de uitvoering van het onderzoek.

Richtlijnen

Opdrachtresultaat en beoordeling

Het hoofd van de internal auditfunctie wordt aangespoord meer betrokken te zijn bij complexe en hoog risico audits.

Bij complexe opdrachten kan het nodig zijn dat het hoofd van de internal auditfunctie de voortgang regelmatig tijdens de uitvoering van de werkzaamheden of bij de afronding van belangrijke onderzoeksfases beoordeelt. Het is ook denkbaar dat de meer ervaren auditors onderzoeksgebieden van complexe onderzoeken met een beperkter risico of met een geringere complexiteit beoordelen, zij het onder toezicht van het hoofd van de internal auditfunctie.

Ervaren auditmedewerkers kunnen het werk van het hoofd van de internal auditfunctie beoordelen, als deze onderzoeken uitvoert met een lager risico, onder de voorwaarde dat een dergelijke beoordeling wordt vastgelegd. Wanneer het hoofd van de internal auditfunctie complexe onderzoeken uitvoert, wordt collegiale toetsing aanbevolen.

Deze beoordeling kan worden uitgevoerd door collega's uit de organisatie met een passende audit of andere professionele achtergrond op het onderzoeksgebied. Deze onderzoeken moeten gestructureerd worden uitgevoerd om de onafhankelijkheid en objectiviteit van de functie niet in gevaar te brengen.

Ook wordt aanbevolen om al bij aanvang van de audit de verwachtingen over de bewijslast in het onderzoek – inclusief soort bewijs en bijbehorende analyses – als onderbouwing van de conclusies vast te stellen. Het hoofd van de internal auditfunctie moet dit doen voor complexe opdrachten; de meer ervaren medewerkers van de internal auditfunctie kunnen dit doen voor eenvoudigere opdrachten. De kwaliteit van de verzamelde informatie of analyses ter onderbouwing van de auditbevindingen moeten worden beoordeeld op grond van de richtlijnen van Standaard 2340.

Er mag gebruik worden gemaakt van ervaren medewerkers binnen de auditfunctie om het werk van minder ervaren medewerkers te beoordelen bij opdrachten met een beperkt

risico of een beperkte complexiteit. Bij zulke opdrachten kan het nog steeds zo zijn dat bepaalde belangrijke onderdelen beoordeling en afweging van het hoofd van de internal auditfunctie vereisen; echter dit zou een klein onderdeel van de uitgevoerde opdrachten moeten zijn. Belangrijke onderdelen van een opdracht zijn in elk geval de bevindingen en aanbevelingen.

Binnen de context van bovenstaande richtlijnen wordt aanbevolen dat de beoordelaars de werkdocumenten aftekenen om te documenteren dat zij de beoordeling hebben uitgevoerd. Ook wordt aanbevolen dat de beoordelaars aangeven wanneer deze beoordelingen werden uitgevoerd. Deze moeten tijdig plaatsvinden. Het tijdschema wordt bepaald door de aard en het doel van de uitgevoerde audits. Het hoofd van de internal auditfunctie moet deze vaststellen in lijn met Standaard 2200.

5.9 Naleving van Standaard 2400 – Communicatie van resultaten

Standaard

Internal auditors moeten de resultaten van de opdrachten communiceren.

Uitdaging

Mate van uitdaging	GEMIDDELD
--------------------	-----------

Het vaststellen van criteria voor rapporteren, zoals vereist in Standaard 2410 kan een uitdaging zijn voor kleine internal auditfuncties. Functies die met een beperkte bezetting werken, kunnen het moeilijk vinden een formeel auditrapport uit te brengen over elke uitgevoerde opdracht. Het kan voorkomen dat er beperkte richtlijnen zijn voor de medewerkers met betrekking tot het tijdstip dat auditrapporten moeten worden uitgebracht. Ook Standaarden 2420 en 2440 kunnen een uitdaging vormen, omdat kleine internal auditfuncties te weinig ervaring of onvoldoende middelen kunnen hebben om accuraat, objectief, bondig, constructief, volledig en tijdig te rapporteren. Hoewel de rapportage over opdrachten moet voldoen aan de IPPF *Standaarden* over kwaliteit, kan tijdige communicatie een grotere uitdaging vormen voor de kleine auditfunctie. Gebrek aan geformaliseerd beleid om formele auditrapportages op te stellen en te beoordelen kan een nadere beperking zijn in de mogelijkheid van de functie om tijdig te communiceren naar de relevante betrokkenen. Aanvullende uitdagingen zijn het handhaven van consistentie in het wegen van bevindingen, het toekennen van de mate van belang en prioriteit en borging van tijdige reacties op concept auditrapporten.

Richtlijnen

Om beter gebruik te maken van de beschikbare tijd en middelen, moet het opstellen van opdracht-specifieke rapportages onderdeel zijn van de auditplanning. Tijdens de opdrachtplanning moeten de *Standaarden* meegenomen worden, zodat de vorm van de rapportering duidelijk is tijdens de uitvoeringsfase.

Het hoofd van de internal auditfunctie moet de praktijkadviezen voor Standaarden 2420 en 2440 raadplegen en specifiek de volgende activiteiten overwegen om goed te rapporteren:

Ontwikkel richtlijnen voor de medewerkers met betrekking tot het opstellen van zinvolle en beknopte auditrapporten.

Stel een werkwijze vast voor de afdeling om te borgen dat ervaren auditors een identiek beeld hebben van de eisen die aan de rapportering worden gesteld door het hoofd van de internal auditfunctie en specifieke behoeften van de organisatie. Deze werkwijze moet een uitspraak doen over de verwachte inhoud en vorm van de rapportage, richtlijnen voor de verzendlijsten of het raadplegen van anderen, buiten de internal auditfunctie voordat de rapporten definitief wordt uitgebracht.

Stel de belangrijkste criteria vast waaraan elk rapport moet voldoen voordat het hoofd van de internal auditfunctie toestemming geeft voor het uitbrengen ervan. Het hoofd

van de internal auditfunctie wordt aangeraden dit in samenwerking met meer ervaren auditors te doen. Hierdoor wordt geborgd dat overeenstemming bestaat over de belangrijkste criteria voordat de auditrapporten worden opgesteld en zo zou de tijd, die het hoofd van de internal auditfunctie of diens plaatsvervanger nodig heeft om de rapporten te beoordelen, beperkt moeten worden. De criteria mogen niet in tegenspraak zijn met de strekking van Standaard 2400 en de onderliggende *Standaarden*.

5.10 Naleving van Standaard 2500 – Toezicht op de opvolging

Standaard

Het hoofd van de internal auditfunctie moet een systeem opzetten en onderhouden om toe te zien op de opvolging van de bevindingen, zoals gecommuniceerd aan het management.

Uitdaging

Mate van uitdaging	GEMIDDELD
--------------------	-----------

De uitdagingen om te voldoen aan deze standaard doen zich niet alleen voor bij kleine internal auditfuncties, maar zijn groter voor een auditfunctie met beperkte middelen. Tijdige opvolging van verbeterplannen naar aanleiding van bevindingen kan lastig blijken als de auditfunctie geen tijd heeft gepland om deze doelstelling te realiseren.

Richtlijnen

De hoofden van kleine internal auditfuncties moeten een strategie overwegen waarbij bevindingen, die opgevolgd moeten worden, geprioriteerd worden (in geval de bevindingen een risico-inschatting hebben gekregen, kan dezelfde prioriteitstelling gebruikt worden). Als onderdeel van het proces moet het management aan het hoofd van de internal auditfunctie een verklaring afgeven dat de verbeterplannen toereikend zijn uitgevoerd, voordat nader onderzoek plaatsvindt. Algemene richtlijnen over prioriteitstelling volgen hierna:

Prioritering aanbevelingen, wegingsfactoren	Aanpak opvolging	Opmerkingen
Groot risico/hoge prioriteit	Validatie door internal audit	De internal auditfunctie beoordeelt en accordeert het verbeterplan en valideert de resultaten na uitvoering van dit plan.
Gemiddeld risico/gemiddelde prioriteit	Zelfevaluatie	De internal auditfunctie moet steunen op de validatie door de proceseigenaar in de organisatie. Het verbeterplan wordt gevalideerd tijdens de volgende audit.
Gering risico/lage prioriteit	Zelfevaluatie	De internal auditfunctie moet steunen op de validatie door de proceseigenaar in de organisatie en kan validatie tijdens de volgende audit in overweging nemen.

Bovendien kan de internal auditfunctie harde toezeggingen van het management vragen bij de bespreking van de aanbevelingen bij het afronden van een onderzoek (de status dient te worden opgenomen in de rapportage aan het bestuur). Deze toezeggingen kunnen de basis vormen voor het plannen van de opvolging van grote risico's/hoge prioriteiten. Een handig middel is een spreadsheet waarin openstaande punten, eigenaren, vervaldata, een samenvatting van de bevinding en de huidige status zijn opgenomen. Een beter middel zou een web-based intranet toepassing zijn die bij veel kleine organisaties gebruikt wordt en waar de internal auditfunctie gebruik van zou kunnen maken.

5.11 Naleving van Standaard 2600 – Het aanvaarden van risico's door het senior management

Standaard

Wanneer het hoofd van de internal auditfunctie meent dat het senior management een niveau van restrisico heeft aanvaard dat ontoelaatbaar zou kunnen zijn voor de organisatie, moet het hoofd dit met het senior management bespreken. Indien de beslissing over het aanvaarden van het restrisico niet wordt opgelost, moet het hoofd de zaak rapporteren aan het bestuur, dat hierover beslist.

Uitdaging

Mate van uitdaging	GEMIDDELD
--------------------	-----------

Zoals is aangegeven in de *Standaarden*, kunnen problemen ontstaan bij het handhaven van de onafhankelijkheid en objectiviteit als auditors en/of het hoofd van de internal auditfunctie uitvoerende verantwoordelijkheden krijgen toegewezen. Het hoofd van de internal auditfunctie zou bijvoorbeeld deel uit kunnen maken van het managementteam dat de acceptatiegraad van het restrisico heeft bepaald. Wanneer de internal auditfunctie niet hoog genoeg binnen de organisatie rapporteert, of het hoofd van de internal auditfunctie geen hoge status heeft door zijn titel of verantwoordelijkheidsniveau, bestaat het risico dat zijn of haar inbreng niet meetelt in de besluitvorming door het managementteam.

Richtlijnen

Het hoofd van een kleine internal auditfunctie kan overwegen in het auditcharter op te nemen hoe te handelen in die gevallen dat het management het oneens is met de aanbevelingen van internal audit of met de acceptatiegraad van restrisico's. Deze procedure moet, indien nodig, de wijze van escalatie bij verschil van inzicht tussen het management en de auditfunctie naar het bestuur beschrijven. Als in het charter een dergelijke procedure ontbreekt, dient het hoofd van de internal auditfunctie het bestuur te informeren over dergelijke situaties. In beide gevallen dient de communicatie hierover te worden vastgelegd.

Het hoofd van de internal auditfunctie moet ook kennisnemen van het standpunt van de IIA, "The IA's Position Paper on The Role of Internal Audit in Enterprise-wide Risk Management". Hierin zijn de taken beschreven die internal auditfuncties niet op zich zouden moeten nemen en de taken waarbij compenserende maatregelen nodig zijn.

6. Steunen op het werk van kleine auditfuncties door de externe accountant

Kleine internal auditfuncties worden vaak verzocht of opgedragen de externe auditors direct te ondersteunen om zo de kosten van de externe audits te verminderen. De mogelijkheden van de externe accountant om te steunen op het werk van de internal auditfunctie kan door een of meerdere van de volgende omstandigheden worden beperkt:

- Beperkte onafhankelijkheid van de internal auditfunctie door de organisatorische positie;
- Onvoldoende ervaring of kwalificaties binnen de internal auditfunctie, waaronder onvoldoende training;
- De beperkte reikwijdte van de internal auditfunctie dekt niet de gehele reikwijdte van de externe controle.

Beperkte onafhankelijkheid van de functie

- Hoewel enkele hoofden van internal auditfuncties rapporteren aan de CEO of CFO, kan het zo zijn dat de functionele rapportagelijn naar het bestuur niet is vastgesteld. In die gevallen kan de vastlegging van de huidige rapportagestructuur van de internal auditfunctie en de daarbij behorende motivering de externe accountant helpen geheel of gedeeltelijk op het werk van de internal auditfunctie te steunen;
- De kleine internal auditfunctie kan ook met de externe accountant samenwerken door aan te geven hoe door aanpassing van de huidige organisatorische positie van de internal auditfunctie de externe auditor beter kan steunen op het werk van internal audit. Dit zou kortere doorlooptijd en lagere kosten tot gevolg kunnen hebben;
- Voor bepaalde audits kan de kleine internal auditfunctie overwegen gelijktijdig met de externe accountant onderzoek uit te voeren. Terwijl de bevindingen gezamenlijk kunnen worden gebruikt, kan de internal auditfunctie leidend zijn bij het vastleggen van de werkzaamheden. Deze werkwijze biedt de externe accountant de mogelijkheid gedeeltelijk te steunen op het werk van de auditfunctie.

Onvoldoende ervaring of kwalificaties binnen audit

- Door budgettaire beperkingen is het mogelijk dat medewerkers niet de vereiste IIA certificeringen of vergelijkbare diploma's kunnen behalen. Door medewerkers met dergelijke kwalificaties in dienst te nemen, worden toekomstige kosten beperkt;
- Het organiseren van groepstrainingen samen met andere kleine internal auditfuncties kan de totale uitgaven verminderen en medewerkers de mogelijkheid bieden om aan hun permanente educatieverplichtingen te voldoen;
- Documentatie waaruit blijkt medewerkers van de auditfunctie opleidingen hebben afgerond kunnen de externe auditor meer vertrouwen geven in het competentieniveau van de functie;
- Formele beoordeling van werkdocumenten door medewerkers met de juiste ervaring en/of kwalificatie kan compenseren voor het inzetten van medewerkers uit de auditfunctie die anders als onvoldoende ervaren of gekwalificeerd zouden worden bestempeld.

De beperkte reikwijdte van de functie dekt niet de gehele reikwijdte van de externe audit.

- De externe accountant kan andere procedures en eisen stellen aan de aard en omvang van steekproeven dan de internal auditfunctie;
- De *Standaarden* moedigen samenwerking met de externe accountant aan, zoals het overleggen over de steekproeven en de reikwijdte. Door dergelijke besprekingen te voeren voordat het auditplan wordt opgesteld en uitgevoerd, kan meer op het werk van de internal auditfunctie worden gesteund;
- Het delen van uitgangspunten en onderbouwing van het huidige auditplan, waaronder de benoemde risico's, met de externe accountant, kan aanleiding zijn om de geplande werkzaamheden te herzien;
- Voor die gebieden van het externe controleplan, die niet door het internal auditplan worden afgedekt, moet worden overwogen of geschikte medewerkers uit de organisatie, niet zijnde auditmedewerkers, de aanvullende werkzaamheden kunnen uitvoeren onder toezicht van het hoofd van de internal auditfunctie. Dergelijke mogelijkheden moeten worden besproken met de externe accountant en de leiding en worden bekeken met het oog op mogelijke besparingen in tijd en kosten van de externe accountant.

Bijlage

Sjabloon om afwijkingen in de naleving van de Standaarden te documenteren³

Standaard #	Omschrijving	Huidige status
1000	Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid	
1010	Erkenning van de definitie van internal audit, de gedragscode en de <i>Standaarden</i> in het internal auditcharter	
1100	Onafhankelijkheid en objectiviteit	
1110	Organisatorische onafhankelijkheid	
1120	Individuele objectiviteit	
1130	Aantasting van onafhankelijkheid of objectiviteit	
1200	Vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid	
1210	Vakbekwaamheid	
1220	Beroepsmatige zorgvuldigheid	
1230	Voortdurende vaktechnische ontwikkeling	
1300	Programma voor kwaliteitsborging en -verbetering	
1310	Vereisten van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering (deze standaard omvat zowel interne -I311- als externe -I312-evaluaties)	
1320	Rapportering over het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma	
1321	Gebruik van de uitdrukking 'In overeenstemming met de Internationale <i>Standaarden</i> voor 'De Beroepsuitoefening van Internal Auditing'	
1322	Melding van niet-naleving	

Standaard #	Naam van de standaard	Huidige status
2000	Management van de internal auditfunctie	
2010	Planning	
2020	Communicatie en goedkeuring	
2030	Beheer van middelen	
2040	Beleid en procedures	
2050	Coördinatie	
2060	Rapportering aan de directie en Raad van Commissarissen	
2070	Externe dienstverlener en de verantwoordelijkheid van de organisatie voor internal audit	
2100	Aard van het werk	
2110	Governance	
2120	Risicomanagement	
2130	Beheersing	
2200	Planning van de opdracht	
2201	Overwegingen bij de planning	
2210	Doelstellingen van de opdracht	
2220	Reikwijdte van de opdracht	
2230	Toekenning van middelen aan de opdracht	
2240	Werkprogramma van de opdracht	
2300	Uitvoering van de opdracht	
2310	Identificatie van de informatie	

³ De internal auditfunctie dient een zelfevaluatie uit te voeren van de huidige status op een schaal van 1-5 (waarbij 1 de geringste en 5 de hoogste mate van naleving is). Wanneer de naleving neigt naar lage scores, dient het hoofd van de internal auditfunctie een verbeterplan op te stellen.

Standaard #	Naam van de standaard	Huidige status
2320	Analyse en evaluatie	
2330	Documenteren van de informatie	
2340	Toezicht op de opdracht	
2400	Communicatie van resultaten	
2410	Kenmerken van de communicatie	
2420	Kwaliteit van de communicatie	
2421	Vergissingen of nalatigheden	
2430	Gebruik van de uitdrukking 'Uitgevoerd in overeenstemming met de Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing'	
2431	Kennisgeving over niet-naleving tijdens de opdracht	
2440	Distributie van de resultaten	
2450	Alomvattende conclusie	
2500	Toezicht op de opvolging	
2600	Het aanvaarden van risico's door het senior management	

Het Instituut

The Institute of Internal Auditors (IIA) werd opgericht in 1941. Het is een internationale beroepsorganisatie met het mondiale hoofdkantoor in Altamonte Springs, Florida, USA. IIA is de wereldwijde beroepsmatige spreekbuis, erkend als leidende autoriteit, de belangrijkste pleitbezorger en het grootste opleidingsinstituut. IIA Nederland werd in 1997 opgericht en is geaffilieerd met IIA.

Praktijkguiden

Praktijkguiden voorzien in gedetailleerde aanwijzingen voor het uitvoeren van internal auditdiensten. Zij bevatten gedetailleerde processen en procedures, zoals hulpmiddelen en technieken, programma's en stap-voor-stap voorbeelden hoe iets aan te pakken. Ook zitten er voorbeelden van eindproducten bij. Praktijkguiden zijn onderdeel van IIA's Internationale Raamwerk voor de Beroepsuitoefening. Als onderdeel van de sterk aanbevolen richtlijnen is het naleven ervan niet verplicht, maar wordt sterk aanbevolen. De richtlijnen worden onderschreven door IIA door middel van formele beoordelings- en goedkeuringsprocessen. Andere gezaghebbende richtlijnen van IIA kunt u vinden op www.theiaa.org/guidance.

IIA Nederland
Postbus 5135
1410 AC Naarden
T: 088 - 003 71 00
F: 088 - 003 71 01
E: iia@iia.nl
W: www.iia.nl

