



Toelichting toepassing GIAS binnen het Nederlandse two-tier systeem

1. Inleiding

Aanleiding

De Global Internal Audit Standards (GIAS) hanteren de volgende brede definitie van 'board':

board – Highest-level body charged with governance, such as:

- A board of directors.
- An audit committee.
- A board of governors or trustees.
- A group of elected officials or political appointees.
- Another body that has authority over the relevant governance functions.

In an organization that has more than one governing body, "board" refers to the body/bodies authorized to provide the internal audit function with the appropriate authority, role, and responsibilities.

If none of the above exist, "board" should be read as referring to the group or person that acts as the organization's highest-level governing body. Examples include the head of the organization and senior management.

In de Nederlandse vertaling van GIAS is 'board' vertaald in 'bestuur'. Dit leidt echter tot onvoldoende specificatie van de rollen van de uitvoerende resp. toezichthoudende bestuurders in het in Nederland gebruikelijke two tier-model (de raad van bestuur resp. de raad van commissarissen en haar auditcommissie).

Dit addendum is bedoeld om de rollen van raad van bestuur en auditcommissie / raad van commissarissen nader te duiden, om daarmee een optimale governance-structuur, inclusief de gewenste onafhankelijkheid van de IAF, te borgen. Daarbij wordt aangesloten bij de Nederlandse Code Corporate Governance.

Definitie bestuur in GIAS

De definitie van bestuur in de GIAS is heel breed, met name in geval van een two tier-systeem:

In een organisatie die meer dan één bestuursorgaan heeft, verwijst 'bestuur' naar het orgaan of de organen die bevoegd zijn om de juiste autoriteit, rol en verantwoordelijkheden toe te kennen aan de internal auditfunctie.

In het two tier-systeem bestaat bestuur aldus uit twee organen, die echter niet verder als zodanig worden beschreven.

Auditcommissie = bestuur, raad van bestuur = senior management?

Het definiëren van de raad van bestuur als senior management is een, ook in de praktijk gebruikte, mogelijkheid om de verdeling van verantwoordelijkheden te verhelderen. In een aantal van de standaarden is dit ook het gehanteerde uitgangspunt.

Die kwalificatie doet echter voor andere organisaties onvoldoende recht aan de autoriteit en verantwoordelijkheid van de raad van bestuur voor de IAF. Die rol is gebruikelijk meer dan 'alleen input leveren'.

Die kwalificatie is ook niet in lijn met de Nederlandse Corporate Governance Code: *"Het bestuur(d.w.z. raad van bestuur, red.) is verantwoordelijk voor de interne audit functie. De raad van commissarissen houdt toezicht op de interne audit functie."*

En veel organisaties zien en positioneren de IAF als 'tool of management', gericht op dienstverlening (primair) aan de RvB. Dat is ook in lijn met het Three lines-model, waarin wordt aangegeven dat voor een goede besturing en beheersing 3 lijnen zijn gewenst.

Senior management onder de raad van bestuur

Als de raad van bestuur wordt gezien als onderdeel van het bestuur), is het senior management dus de laag onder de raad van bestuur. Dat betekent dat ook met die laag het charter, het jaarplan, etc. moet worden besproken (naast de goedkeuring door RvB/AC/RvC).

Of dat zo is, is afhankelijk van de governance in de betreffende organisatie. Wel kan in het algemeen worden gesteld dat voor het verkrijgen van voldoende inzicht en draagvlak in de organisatie, alsmede voor het goed kunnen uitoefenen van de 'trusted advisor'-rol, het aanbeveling verdient de diverse aspecten van werkwijze en scoping ook af te stemmen met het topmanagement onder de raad van bestuur. Dat geldt zeker voor de risicoanalyse in het kader van de jaarplanning.

2. Van toepassing zijnde standaarden

Hieronder wordt voor de relevante standaarden beschreven hoe de verantwoordelijkheden van het bestuur in het two tier-systeem worden verdeeld over de raad van bestuur en auditcommissie/raad van commissarissen.

2.1 Domein I

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
"Internal auditing is het meest effectief als de internal auditfunctie onafhankelijk is gepositioneerd, met directe verantwoording aan het bestuur "	• Het hoogste orgaan in de governance van een onderneming is de RvC/AC. • In het two tier-systeem is internal auditing het meest effectief als de IAF direct onder de CEO/voorzitter van de RvB is gepositioneerd, met een directe relatie en escalatiemogelijkheid naar de voorzitter van het AC.

2.2 Domein III

P40¹: Principe 6 + P41: Standaard 6.1 Mandaat

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Bestuur keurt mandaat goed	De IAF stelt het mandaat op na overleg met de raad van bestuur, de auditcommissie en met andere interne en externe assurance-aanbieders. Het mandaat wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de raad van bestuur en vervolgens aan de raad van commissarissen.

P43: Standaard 6.2 Charter

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Bestuur keurt charter goed	De IAF bespreekt charter met de raad van bestuur, de auditcommissie en senior management. Het charter wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de raad van bestuur en vervolgens aan de raad van commissarissen.

P46: Standaard 6.3: Ondersteuning van het bestuur en het senior management

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Periodiek overleg met het hoofd van de internal auditfunctie zonder de aanwezigheid van het senior management	Periodiek overleg met de raad van bestuur, én periodiek overleg met auditcommissie zonder de aanwezigheid van de raad van bestuur

P47/48/49: Standaard 7.1: Organisatorische onafhankelijkheid

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Het hoofd van de internal auditfunctie moet in ieder geval eenmaal per jaar de onafhankelijkheid van de internal auditfunctie binnen de organisatie bevestigen aan het bestuur.	... bevestigen aan raad van bestuur én aan auditcommissie
Bestuur heeft een directe rapportagerelatie met het hoofd van de internal auditfunctie, zodat de internal auditfunctie haar mandaat kan vervullen.	Voorzitter auditcommissie heeft een directe relatie met het hoofd van de internal auditfunctie

¹ Paginanummers verwijzen naar de Nederlandse vertaling van GIAS, gepubliceerd 9 januari 2024



Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Bestuur moet de benoeming en het ontslag van het hoofd van de internal auditfunctie autoriseren	De raad van bestuur benoemt en ontslaat het hoofd van de internal auditfunctie. Zowel de benoeming als het ontslag wordt, samen met een advies van de auditcommissie, ter goedkeuring voorgelegd aan de raad van commissarissen.
Bestuur moet input leveren aan het <i>senior management</i> ter ondersteuning van de prestatie-evaluatie en beloning van het hoofd van de internal auditfunctie.	De raad van bestuur beoordeelt jaarlijks na overleg met de auditcommissie de wijze waarop de interne audit functie de taak uitvoert.
Bestuur moet het hoofd van de internal auditfunctie de mogelijkheid bieden om belangrijke en gevoelige zaken met het bestuur te bespreken, inclusief vergaderingen zonder de aanwezigheid van het senior management.	Voorzitter van het auditcommissie biedt het hoofd van de internal auditfunctie de mogelijkheid om belangrijke en gevoelige zaken met het bestuur te bespreken, zonder de aanwezigheid van de raad van bestuur
Het hoofd van de internal auditfunctie rapporteert functioneel aan het bestuur, maar hiërarchisch vaak aan een lid van het management. Dit biedt toegang tot het senior management en de autoriteit om de perspectieven van het management ter discussie te stellen. Om deze bevoegdheid te verwezenlijken, is het gebruikelijk dat het hoofd van de internal auditfunctie hiërarchisch rapporteert aan de CEO of een gelijkwaardige functionaris	In het two tier-systeem is internal auditing het meest effectief als de IAF direct onder de CEO/voorzitter van de RvB is gepositioneerd , met een directe relatie en escalatie-mogelijkheid naar de voorzitter van het AC. Dat betekent een functionele rapportage aan de voorzitter van het AC, een hiërarchische naar de (voorzitter van de) raad van bestuur.

P54: Principe 8: Onder toezicht van het bestuur

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Het bestuur houdt toezicht op de internal auditfunctie om de effectiviteit ervan te waarborgen	de auditcommissie in haar toezichthoudende rol (Dit geldt ook voor de standaarden die vallen onder principe 8.)

P54: Standaard 8.1 Interactie met het bestuur

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Het hoofd van de internal auditfunctie moet het bestuur voorzien van de informatie die nodig is om zijn toezichthoudende verantwoordelijkheden uit te voeren.	Het hoofd van de internal auditfunctie moet de auditcommissie voorzien van



Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Er kunnen zich gevallen voordoen waarin het hoofd van de internal auditfunctie het niet eens is met het senior management of andere belanghebbenden over de scope, bevindingen of andere aspecten van een opdracht, ... In dergelijke gevallen moet het hoofd van de internal auditfunctie het bestuur voorzien van de feiten en omstandigheden op basis waarvan het bestuur kan overwegen of het, in zijn toezichthoudende rol, moet ingrijpen bij het senior management of andere belanghebbenden.	Als het hoofd van de internal auditfunctie het niet eens is met management onder de raad van bestuur, meldt deze dat bij raad van bestuur; als het hoofd van de internal auditfunctie het niet eens is met de raad van bestuur, meldt deze dat bij de voorzitter van de auditcommissie.

P56: Standaard 8.2 Middelen

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Bestuur moet met het hoofd van de internal auditfunctie ten minste jaarlijks de toereikendheid van de internal auditmiddelen bespreken , zowel in aantal als in capaciteiten, om het internal auditmandaat te vervullen en het internal auditplan te realiseren	De interne audit functie stelt een jaarplan met budget op na overleg met de raad van bestuur, de auditcommissie en andere assurance-verschaffers. Het plan en budget wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de raad van bestuur en vervolgens aan de raad van commissarissen.

P58: Standaard 8.3 Kwaliteit

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Het hoofd van de internal auditfunctie moet ten minste eenmaal per jaar de resultaten van de interne kwaliteitstoetsing communiceren aan het bestuur en het senior management.	... communiceren aan de raad van bestuur en auditcommissie en het senior management.

P60: Standaard 8.4 Externe kwaliteitstoetsing

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Bestuur moet het plan van het hoofd van de internal auditfunctie voor de uitvoering van een externe kwaliteitstoetsing reviewen en goedkeuren .	De interne audit functie stelt een plan op voor de EQA na overleg met de raad van bestuur en de auditcommissie. Dit plan wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de raad van bestuur en vervolgens aan de auditcommissie.
Bestuur moet rechtstreeks bij de beoordelaar opvragen van de volledige resultaten van de externe kwaliteitstoetsing of zelfevaluatie met onafhankelijke validatie.	De rapportage van de EQA wordt aan de raad van bestuur en auditcommissie verschaft. De actie- en verbeterplannen worden besproken en ter goedkeuring voorgelegd aan raad van bestuur resp. auditcommissie

2.3 Domein IV

P66: Standaard 9.2 Internal auditstrategie

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Het hoofd van de internal auditfunctie moet de internal auditstrategie periodiek beoordelen met het bestuur en het senior management.	 met de raad van bestuur, de auditcommissie en senior management. <i>Idealiter wordt dezelfde weg gevolgd als het mandaat, charter en auditplan: ter goedkeuring voorgelegd aan de raad van bestuur en vervolgens aan de raad van commissarissen.</i>

P70: Standaard 9.4 Internal auditplan

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Het hoofd van de internal auditfunctie moet het internal auditplan , inclusief aanzienlijke tussentijdse wijzigingen, bespreken met het bestuur en het senior management. Het plan en aanzienlijk wijzigingen van het plan moeten door het bestuur worden goedgekeurd.	De interne audit functie stelt het internal auditplan op na overleg met de raad van bestuur, de auditcommissie en de externe accountant. Het auditplan en aanzienlijke tussentijdse wijzigingen worden ter goedkeuring voorgelegd aan de raad van bestuur en vervolgens via de auditcommissie aan de raad van commissarissen.

P73: Standaard 9.5 Coördinatie en vertrouwen

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Als het hoofd van de internal auditfunctie niet een passend coördinatie-niveau kan bereiken, moet het hoofd van de internal auditfunctie eventuele zorgen melden bij het senior management en, indien nodig, bij het bestuur.	... melden bij betreffende verantwoordelijke management, resp. raad van bestuur resp. auditcommissie.

P76: Standaard 10.1 Beheer van financiële middelen

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Het hoofd van de internal auditfunctie moet het bestuur vragen de begroting goed te keuren.	Begroting/budget wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de raad van bestuur en vervolgens aan de raad van commissarissen.

P76, 77, 80 : standaarden 10.1/2/3: Beheer van financiële/personele/technische middelen

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Het hoofd van de internal auditfunctie moet de impact van onvoldoende financiële/personele/technische middelen onmiddellijk communiceren aan het bestuur en het senior management.	Impact van onvoldoende middelen moet worden besproken met raad van bestuur en voorzitter auditcommissie.

P85 Standaard 11.3: Communicatie van resultaten

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Het hoofd van de internal auditfunctie moet de resultaten van de internal auditdiensten periodiek - en in voorkomende gevallen voor elke opdracht - aan het bestuur en het senior management communiceren .	De interne audit functie rapporteert onderzoeksresultaten aan de raad van bestuur en de auditcommissie, en informeert de externe accountant. Vastgelegd wordt op welke wijze de auditcommissie door de interne audit functie wordt geïnformeerd.

P88: Standaard 11.5 Communicatie van de risicoacceptatie

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Als het hoofd van de internal auditfunctie vaststelt dat de kwestie niet is opgelost door het senior management, moet de kwestie worden geëscaleerd naar het bestuur .	Als het hoofd van de internal auditfunctie het niet eens is met management onder de raad van bestuur, meldt deze dat bij raad van bestuur; als het hoofd van de internal auditfunctie het niet eens is met de raad van bestuur, meldt deze dat bij de voorzitter van de auditcommissie.

P91: Standaard 12.1: Interne kwaliteitstoetsing (idem als Standaard 8.3)

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Het hoofd van de internal auditfunctie moet de resultaten van periodieke zelfevaluaties en actieplannen communiceren met het bestuur en het senior management .	... communiceren aan de raad van bestuur en auditcommissie en het senior management
Als non-conformiteit met de Standaarden van invloed is op de algehele scope of werking van de internal auditfunctie, moet het hoofd van de internal auditfunctie de non-conformiteit en de impact ervan melden aan het bestuur	... aan de raad van bestuur en auditcommissie.



P93: Standaard 12.2 Prestatiemeting

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Bij het beoordelen van de prestaties van de internal auditfunctie moet het hoofd van de internal auditfunctie zo nodig feedback vragen aan het bestuur en senior management.	.. vragen aan voorzitter auditcommissie en raad van bestuur en het senior management.

P105: Standaard 13.3 Doelstellingen en scope van de opdracht

Huidige tekst GIAS	Te lezen als
Als er met het management geen oplossing kan worden bereikt, moet het hoofd van de internal auditfunctie de kwestie van de beperking van de scope volgens een vastgestelde methodologie aan het bestuur voorleggen .	Als het hoofd van de internal auditfunctie het niet eens is met management onder de raad van bestuur, meldt deze dat bij raad van bestuur; als het hoofd van de internal auditfunctie het niet eens is met de raad van bestuur, meldt deze dat bij de voorzitter van de auditcommissie.