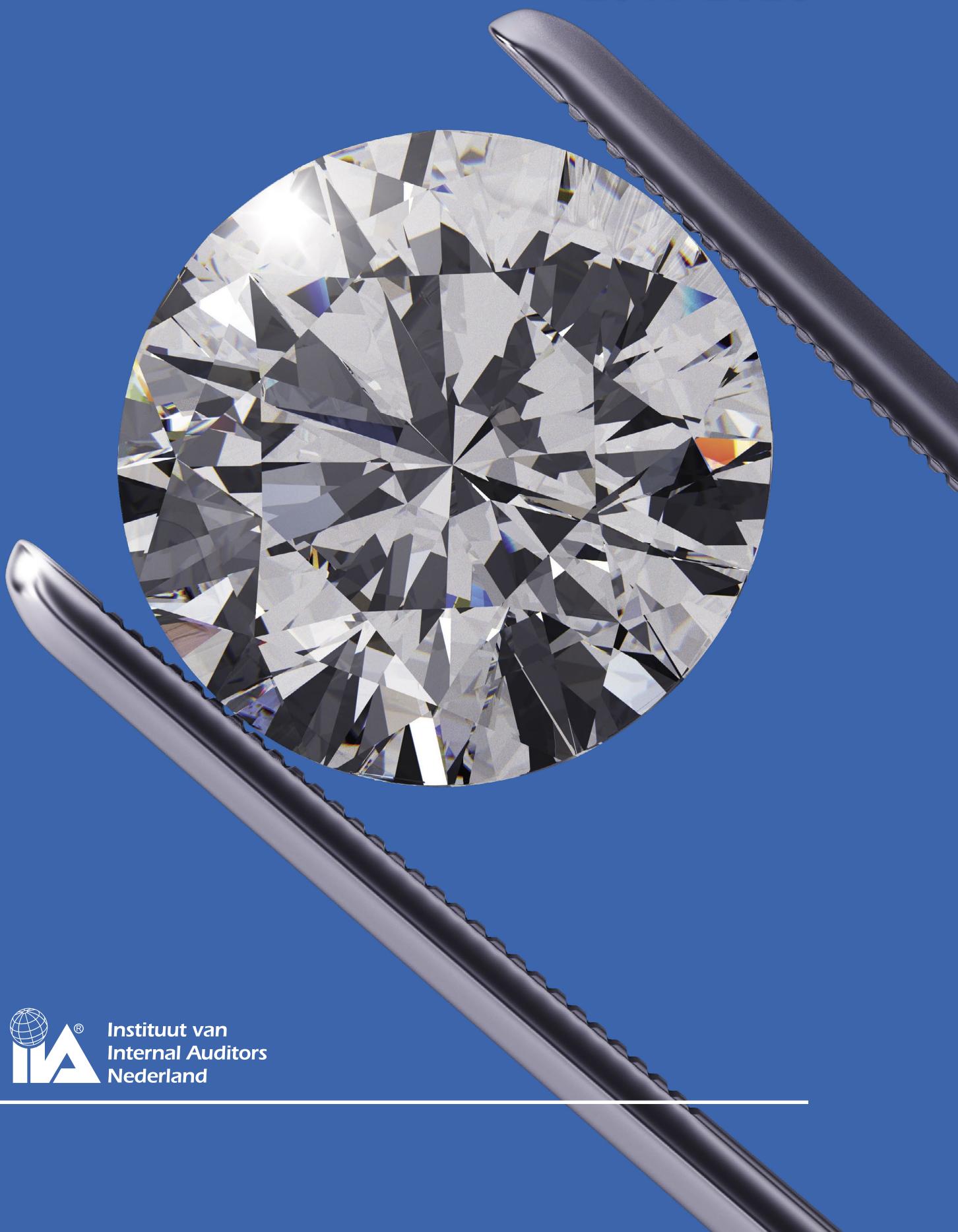


Leerpunten uit de externe kwaliteitstoetsingen 2019-2020



Instituut van
Internal Auditors
Nederland

Leerpunten uit de externe kwaliteitstoetsingen 2019-2020

Colofon

Titel

Leerpunten uit de externe kwaliteitstoetsingen 2019-2020

In opdracht van het Toezichtsorgaan Kwaliteitstoetsingen (TKT),
uitgevoerd door IIA Nederland

Auteur:

drs. Peter Hartog CIA



**Instituut van
Internal Auditors
Nederland**

© IIA Nederland, 2021

Gebruik van de tekst is toegestaan onder bronvermelding

Inhoudsopgave

Introductie	5
Conclusie	6
Het kader	7
De analyse en de populatie	9
De algemene resultaten	10
Gedragscode	10
Standaarden	10
Ontwikkeling in de tijd	11
Verschillen naar omvang	12
Verschillen naar sector	13
De specifieke resultaten	15
Gedragscode	15
1000: Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid	15
1100: Onafhankelijkheid en objectiviteit	16
1200: Vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid	16
1300: Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering	17
2000: Management van de IAF	19
Standaard 2010 - Planning	19
Standaard 2030 - Beheer van middelen	20
Standaard 2040 - Beleidsregels en procedures	20
Standaard 2050 - Coördinatie en vertrouwen	20
2100: Aard van het werk	21
2200: Planning en 2300 Uitvoering van de opdracht	22
2400: Communicatie van resultaten	23
2500: Monitoren van de opvolging	24
2600: Communicatie van de risicoacceptatie	24
Afsluiting	25

Introductie

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 2019 en 2020. Een soortgelijke analyse is eerder uitgevoerd in 2018. De analyse van 2018 werd zeer gewaardeerd; dat stimuleerde tot het uitbrengen van een nieuwe, up-to-date versie.

Het verschaft inzicht in de conclusies en aanbevolen verbeterpunten die frequent voorkomen.

Zoals opgenomen in de conclusie voldeden de beoordeelde organisaties over 2019 en 2020 in zeer grote mate aan de kwaliteitsnormen: 93% behaalde hun certificaat met een 'Voldoet in het algemeen' / Generally Conforms. Tegelijkertijd zijn voor veel organisaties op diverse Standaarden verbeteringen mogelijk en wenselijk, om de kwaliteit continu te waarborgen en mogelijk de stap te zetten van 'formele' kwaliteit in de zin van het sec voldoen aan de Standaarden naar 'materiële kwaliteit, in termen van klantgerichtheid en -tevredenheid en het bieden van toegevoegde waarde aan de organisatie.

Naast dit rapport zijn de resultaten ook in te zien in een [PowerBI dashboard op de website](#). Dit geeft u de mogelijkheid om de detailresultaten te analyseren naar uw eigen wensen, op hoofd- en detailniveau en naar omvang. Zo kunt u nog beter analyseren welke aandachtspunten voor u van waarde kunnen zijn.

Met dit rapport beoogt IIA Nederland IAF's handvatten te geven voor een volgende stap in hun kwaliteitsverbetering en het leveren van toegevoegde waarde aan stakeholders. Tevens is dit rapport een hulpmiddel voor IAF's bij de voorbereiding op een externe kwaliteitstoetsing.

Conclusie

De beoordeelde organisaties voldoen in zeer grote mate aan de kwaliteitsnormen. Terwijl in 2018 drie van de 35 een finale 'Voldoet niet' (Does Not Conform, DNC) hadden, had geen van de 44 organisaties in 2019 en 2020 deze negatieve eindscore. En slechts drie van de 44 behaalden een 'Voldoet gedeeltelijk' (Partially Conforms, PC), dus een grote meerderheid van 41 (93%) behaalde hun certificaat met een 'Voldoet in het algemeen' (Generally Conforms, GC).

Tegelijkertijd zijn voor veel organisaties op diverse Standaarden verbeteringen mogelijk en wenselijk, om de kwaliteit continu te waarborgen en mogelijk de stap te zetten van 'formele' kwaliteit in de zin van het sec voldoen aan de Standaarden naar 'materiële kwaliteit, in termen van klantgerichtheid en -tevredenheid en het bieden van toegevoegde waarde aan de organisatie.

De Standaarden waarop het minst goed is gescoord, zijn:

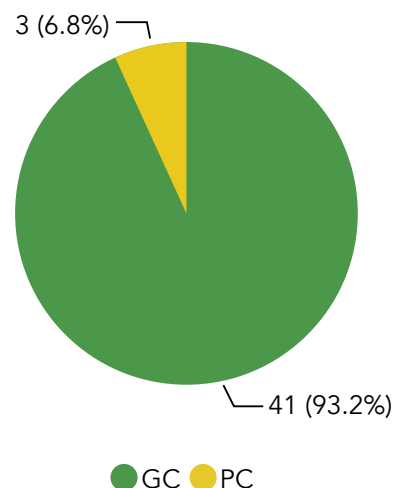
- Het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering (QAIP) (1300), met name op de uitvoering van de interne evaluaties en de rapportage en bespreking van de uitkomsten;
- De aard van het werk (2100), met name op Governance en Risicomanagement;
- De operationele uitvoering van audits, met name de zorgvuldige uitvoering en vastlegging van de planning en uitvoering (2200 en 2300).

Het is bemoedigend dat overall de scores in de loop der jaren verbeteren. Over het algemeen zijn de Attribute Standaarden, over positionering en opbouw van IAF's (nog) goed op orde. Het zijn dezelfde Standaarden die uitdagend blijven, maar wel tot de kern van het vak behoren!

Opvallend is dat ten opzichte van 2018 de score op Standaard 2100, Aard van het werk, aanzienlijk slechter is geworden. 30% van de organisaties scoort een PC, terwijl dit in 2018 nog maar 6% was.

Het is goed te constateren dat ook kleine IAF's goed in staat blijken te zijn om aan de Standaarden te voldoen. De scores op de Hoofdstandaarden vertoonden geen significante verschillen op basis van grootte. Ook waren er geen wezenlijke verschillen tussen de drie onderscheiden sectoren.

Beoordeling IAF's



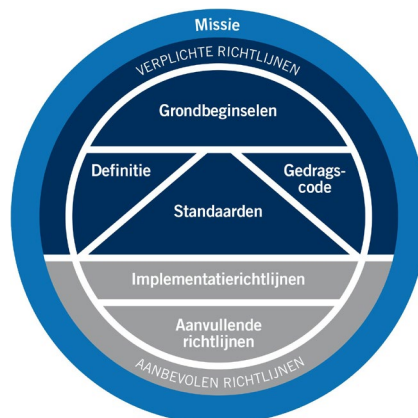
In dit rapport worden de conclusies nader toegelicht. Achtereenvolgens zal worden ingegaan op:

- Het kader van de externe kwaliteitstoetsingen in Nederland.
- De in 2019 en 2020 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 geeft aan 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 2019 en 2020 zijn de toetsingen uitgevoerd door acht 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 toetser een vergelijkbare situatie leidt tot hetzelfde deskundig oordeel over de naleving van de beroepsnormen. Het toezicht hierop wordt uitgevoerd door het [Toezichtsorgaan Kwaliteitstoetsingen \(TKT\)](#), zoals beschreven in het [Reglement op de kwaliteitstoetsing](#) van IAF's.

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) 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.

In mei 2019 is IIA Nederland voor de eindbeoordeling overgegaan op een nieuwe rating, om meer aan te sluiten bij wat internationaal gebruikelijk is. In plaats van twee (alleen DNC en GC) zijn nu drie eindscores mogelijk, dus ook de PC. Zowel bij de DNC- als de PC-eindscore dient de IAF binnen twaalf respectievelijk zes maanden na de rapportagedatum een verbeterplan op te stellen en uit te voeren, waarna een hertoetsing plaatsvindt, bij een PC alleen op de geconstateerde verbeterpunten.

In 2021 heeft de TKT het belang van 'materiële' kwaliteit benadrukt en uitgedragen. Uiteindelijk gaat het in het kwaliteitssysteem en de toetsing daarvan niet uitsluitend om het voldoen aan de regels (de 'formele' kwaliteit), maar om de klantgerichtheid en -tevredenheid en het bieden van toegevoegde waarde aan de organisatie, ofwel de 'materiële kwaliteit'. In het rapport wordt aangegeven welke (aspecten van de) Standards daar in het bijzonder aan bij kunnen dragen.

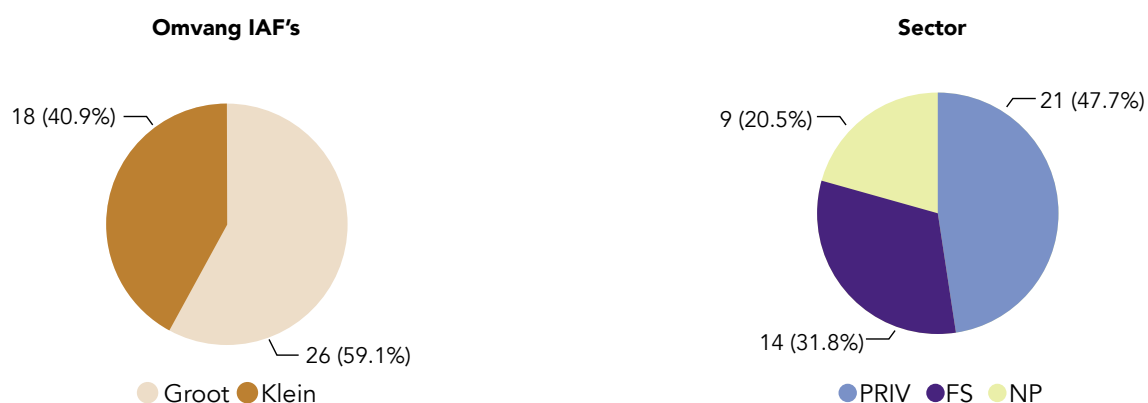
De analyse en de populatie

In 2019 en 2020 zijn respectievelijk 24 en 20 externe toetsingen afgerond. Vooral in 2020 is dit minder dan gebruikelijk vanwege de Covid-19 pandemie, wat heeft geleid tot het uitstellen van een aantal geplande toetsingen. We denken echter dat dit het algemene beeld van de resultaten niet heeft veranderd.

Hertoetsingen zijn in deze studie buiten beschouwing gelaten, omdat deze de beoordeling zijn van de aangebrachte verbeteringen in plaats van een eerste toetsing van het geheel van de Standaarden.

De 44 beoordeelde IAF's vormen een breed spectrum in omvang en typologie. Achttien organisaties konden worden aangemerkt als een 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 (FS) (veertien), profit-niet financiële sector, ofwel de private sector (PRIV) (21) en non-profit sector (NP) (negen).



De algemene resultaten

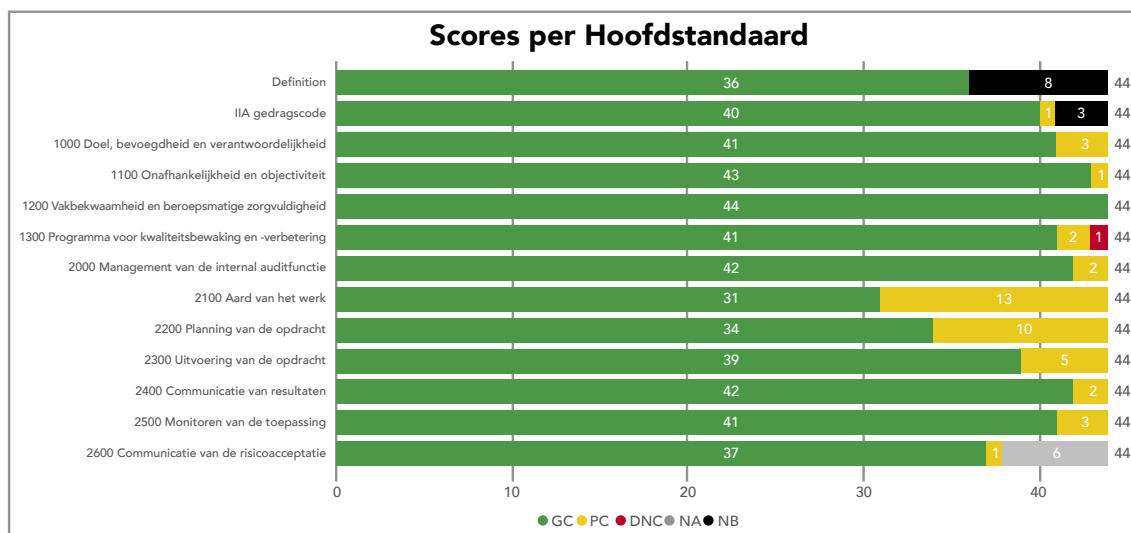
Zoals gezegd is er, met een overall positieve beoordeling voor alle getoetste organisaties, sprake van een grote mate van conformiteit met het IIA-normenkader.

Gedragscode

De naleving van de Gedragscode is bijna 100%; slechts één IAF voldeed niet hieraan.

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.¹



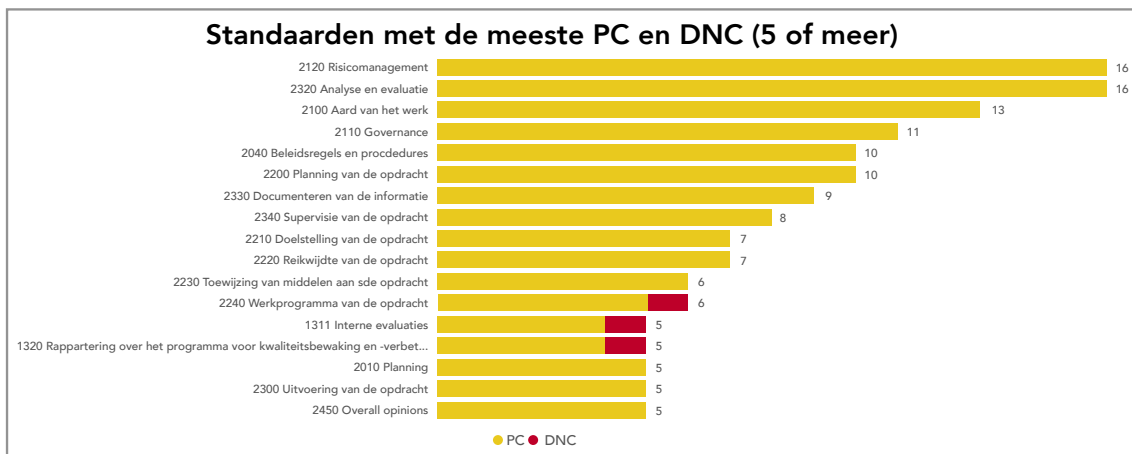
De Standaarden waarop het minst goed is gescoord, zijn:

- De aard van het werk (2100);
- Het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering (QAIP) (1300);
- De operationele uitvoering van audits, met name de planning en uitvoering (2200 en 2300).

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

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

¹ Indien de betreffende Standaard niet van toepassing is, wordt een NA = not applicable gegeven. NB = niet beoordeeld en is gebruikt wanneer een betreffende Standaard niet (zichtbaar) is beoordeeld.

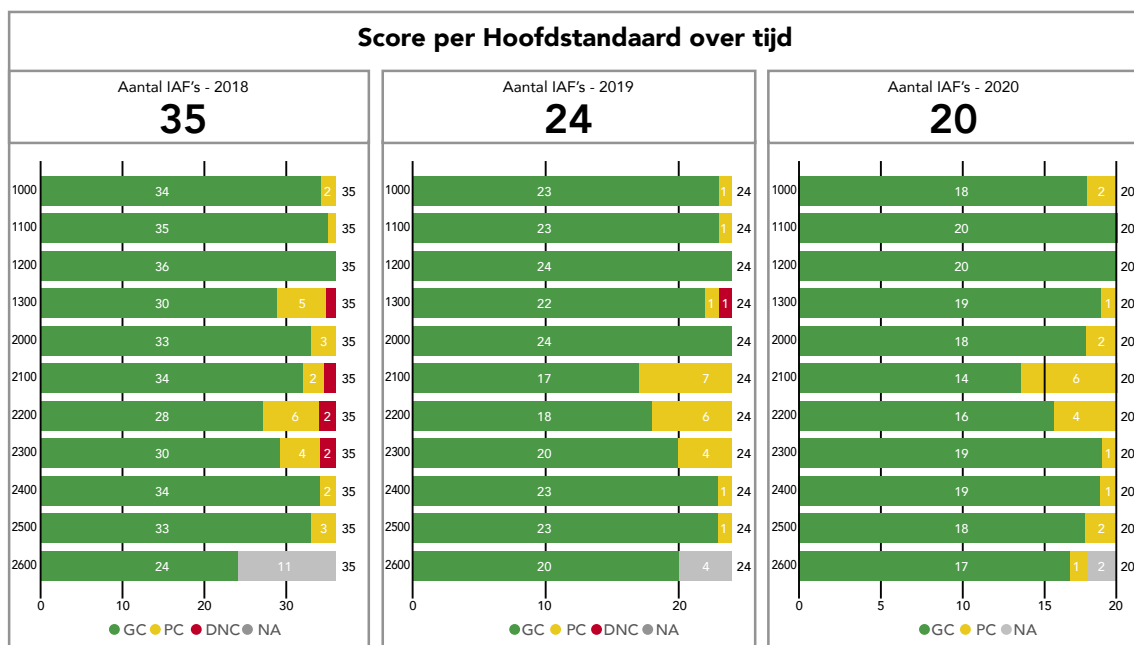


Ontwikkeling in de tijd

Interessant is de vraag of er sprake is van verbeteringen in de loop der tijd. Onderstaande grafiek, die een vergelijking van de afgelopen drie jaar toont, laat zien dat dit inderdaad het geval is. Ook in de analyse over 2018 kon al worden geconcludeerd dat er een algehele verbetering was ten opzichte van de vergelijkbare analyse over [2011/2013](#). Het is heel bemoedigend om te zien dat het vak leert en professionaliseert.

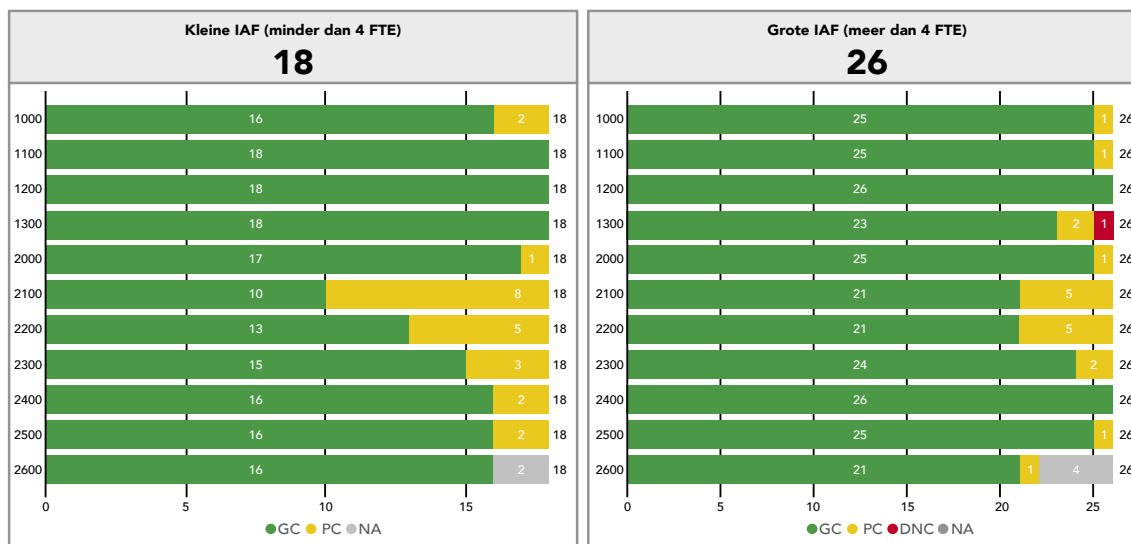
Hierop is echter één uitzondering: op Standaard 2100, Aard van het werk, is de score duidelijk verslechterd.

Het zijn ook dezelfde Standaarden die de grootste uitdaging blijven bieden. Dit geldt voor 1300 QAIP en de operationele uitvoering van audits, over de Planning (2200) en de Uitvoering van opdrachten (2300).



Verschillen naar omvang

Een vaak gestelde vraag is in welke mate kleine IAF's (gedefinieerd als functies met een personele bezetting van vier 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 [Praktijkids De Kleine IAF en de IIA Standaarden](#) opgesteld.



De resultaten van de toetsingen in 2019 en 2020 bevestigen de resultaten van 2018: er zijn geen significante verschillen op basis van grootte. Van de drie IAF's die een overall PC hebben gekregen, is er één een kleine IAF. Geconcludeerd kan worden dat ook de kleinere IAF's aan de Standards kunnen voldoen. Er was zelfs een enkele IAF bestaande uit één FTE, die door aanvullende maatregelen conformeerde aan het IPPF.

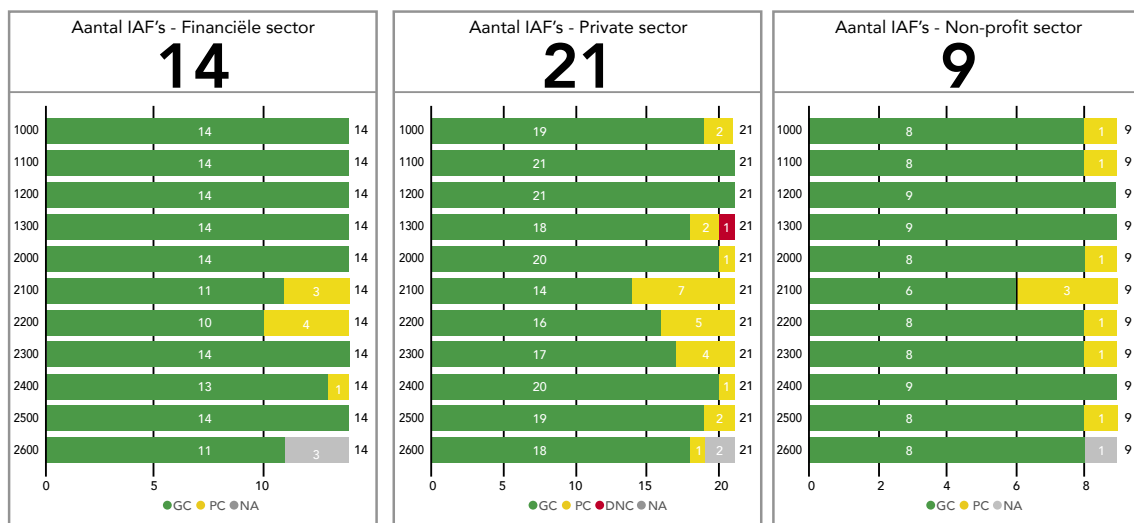
In de Praktijkids wordt voor de diverse Standaarden aangegeven in welke mate deze een uitdaging voor de kleine IAF kunnen zijn. In onderstaand figuur is dit vergeleken met de feitelijke scores.

De uitdaging lijkt in praktijk toch minder groot dan in de Praktijkids 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 drie gebieden die in de Praktijkids als belangrijkste uitdagingen zijn benoemd, de onafhankelijkheid (1100), (het behoud van) gekwalificeerd personeel (1200) en de QAIP (1300), alle getoetste kleine IAF's aan de eisen voldoen.

Standaard	Omschrijving	Uitdaging	Realisatie
1000	Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid	L	16
1100	Onafhankelijkheid en objectiviteit	H	18
1200	Vakbekwaamheid + beroepsmatige zorgvuldigheid	M	18
1300	Programma kwaliteitsbewaking/ -verbetering	H	18
2000	Management van de internal auditfunctie	H	17
2100	Aard van het werk	M	10
2200	Planning van de opdracht	H	13
2300	Uitvoering van de opdracht	H	15
2400	Communicatie van resultaten	M	16
2500	Toezicht op de opvolging	M	16
2600	Aanvaarden van risico's door senior management	M	16

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, toezichthoudend, uitvoerend), een woningcorporatie en een universiteit.



De verschillen tussen de sectoren lijken niet substantieel. De relatief kleine aantallen per sector staan echter 'harde' conclusies in de weg.

We merken op dat deze gelijkheid vooral geldt op het niveau van de Hoofdstandaarden; voor specifieke Standaarden op een lager niveau kan dat anders zijn. Graag nodigen wij u uit om dit voor uw eigen situatie te bekijken in het [PowerBI dashboard](#).



LOW | MEDIUM | HIGH

QUALITY

De specifieke resultaten

Hieronder worden de resultaten op de Gedragscode en op elk van 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. Behalve één die een PC scoorde, voldoen alle onderzochte IAF's 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 drie IAF's voldeden gedeeltelijk aan Standaard 1000 en vier IAF's voldeden gedeeltelijk aan Standaard 1010), maar toch zijn aan negentien IAF's aanbevelingen gegeven om het charter te verbeteren. Deze aanbevelingen hebben met name betrekking op de actualiteit van het charter en op ontbrekende aspecten die er wel in thuishoren. Vanuit de toetsingen blijkt dat vooral de volgende elementen niet altijd voldoende worden meegenomen:

- Het doel plus de diensten die al dan niet worden verleend;
- De relatie met en rapportagelijnen naar de Raad van Bestuur (RvB) en de Auditcommissie (AC), zodat geheel duidelijk is wie welke besluiten neemt ten aanzien van de IAF en haar Chief Audit Executive (CAE);
- De samenwerking en afstemming van de IAF met de tweede lijnsfuncties en externe accountant;
- 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](#), 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 belangrijk moment voor de materiële kwaliteit van de IAF. 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 (1100) en de interactie met de RvB en AC (1111) zodanig dat de onafhankelijkheid wordt geborgd. Bij twaalf organisaties zijn aanbevelingen gegeven; het ging daarbij niet zozeer om de positionering, maar vooral om de vereiste jaarlijkse formele bevestiging van onafhankelijkheid (1110) en de uitleg van wat wordt bedoeld met (bedreiging van) objectiviteit (1130), om iedereen bewust te maken van het belang van objectiviteit.

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 risicomanagement of compliance. Hiervoor is in 2017 een nieuwe Standaard toegevoegd (1112). Daarmee wordt de mogelijkheid geboden de toegevoegde waarde (materiële kwaliteit) van de IAF te vergroten, maar wel met een aantal waarborgen om de aantasting van de onafhankelijkheid of objectiviteit te beperken. Zowel in de Implementatierichtlijnen als in een [notitie](#) van de Commissie Vaktechniek van het IIA Nederland is weergegeven onder welke randvoorwaarden c.q. met welke compenserende maatregelen dit mag plaatsvinden.

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 is dat zo.

Desondanks waren er nog heel wat organisaties die aanbevelingen kregen voor de vakbekwaamheid van het personeel (1210), vooral op het vlak van kennis van de business, data-analyse en IT. Opmerkelijk is dat er geen aanbevelingen worden gedaan met betrekking tot de kennis van soft controls en vaardigheden om deze te auditen, zoals duidelijk het geval was in 2018.

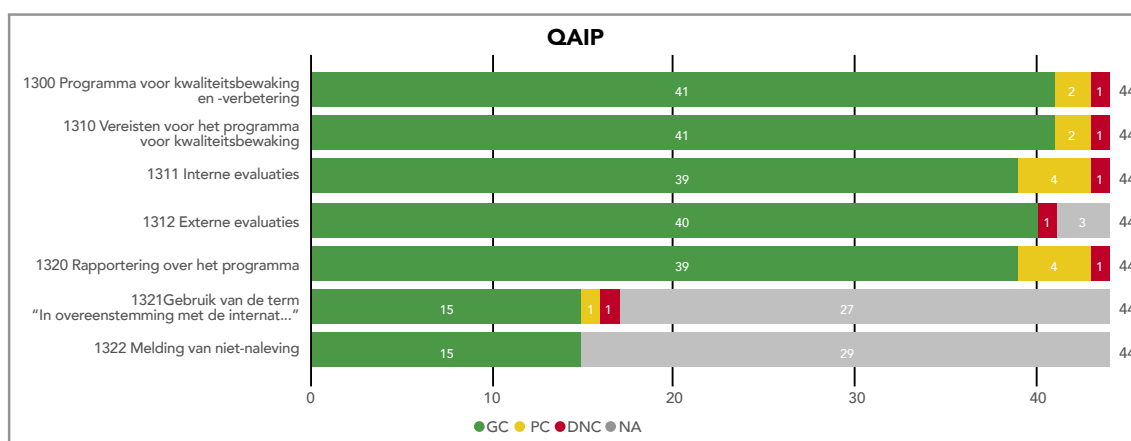
Deze Standaard moet worden gezien in samenhang met de Standaard 2030 Resource Management, die gaat over het managen en waarborgen van de personele bezetting, zowel kwantitatief als kwalitatief, om het goedgekeurde plan te realiseren. Standaard 1210 gaat vooral over de (kwalitatieve) resultaten daarvan.

Een ander aspect waarover meerdere aanbevelingen zijn gedaan, is het gebruik van technologie om de kwaliteit van de controle te verbeteren (professionele zorgvuldigheid, 1220). Data analytics, process mining en Robotic Process Automation (RPA) zijn hiervan voorbeelden waarmee in de auditwereld steeds meer ervaring wordt opgedaan.

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 een van de Standaarden die specifieke aandacht behoeft. De totaalscores ten opzichte van 2018 zijn wel sterk verbeterd: in 2018 hadden zes van de 35 geen GC op het niveau van de Hoofdstandaard; nu is dat nog maar drie van de 44. Het aantal organisaties dat aanbevelingen ontvangt is echter gestegen van tien naar 21. Veel organisaties hebben moeite om het geheel van activiteiten van een volwassen QAIP goed uit te voeren.



Zoals bovenstaande grafiek laat zien, hebben de belangrijkste verbeterpunten vooral betrekking op de Standaarden 1311 en 1320 (net als in 2018):

- Standaard 1311 - Interne evaluaties

Vijf organisaties voldoen gedeeltelijk of niet, terwijl bij negen 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 negen organisaties betreffen vooral:

- Doe zowel continue monitoring (CM) (inclusief reviews) als periodieke zelfevaluatie (PE);
- Wat betreft de CM: een brede evaluatie na de audit (tijd, kosten, maar ook kwaliteit);
- Met betrekking tot de PE: zorg ervoor dat het zowel de evaluatie van interne processen als de uitgevoerde audits omvat; evalueer alle (sub)normen (niet alleen de prestatienormen op uitgevoerde audits), analyseer uitgevoerde dossierreviews en zelfevaluaties en gebruik klantevaluaties, een belangrijk middel om de materiële kwaliteit te meten en te bespreken,.

Opgemerkt wordt dat er geen verplichte (minimale) frequentie is met betrekking tot de periodieke zelfevaluatie. Best practice is om dit jaarlijks te doen, zoals aangegeven, bijvoorbeeld in het kader van het opstellen van het afdelingsjaarplan. Het [Internal Audit Ambition Model](#) (IA AM) biedt hiervoor een zeer bruikbaar middel, niet in de laatste plaats omdat de geautomatiseerde tool zowel benchmarking-mogelijkheden biedt (om de eigen IAF te vergelijken met bijvoorbeeld anderen in de sector, of van vergelijkbare omvang) als rapportagemogelijkheden (waaronder een spinnenweb) die heel goed bruikbaar zijn voor bespreking, zowel binnen de IAF als met verschillende stakeholders.

- Standaard 1320 – Rapportering over het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering

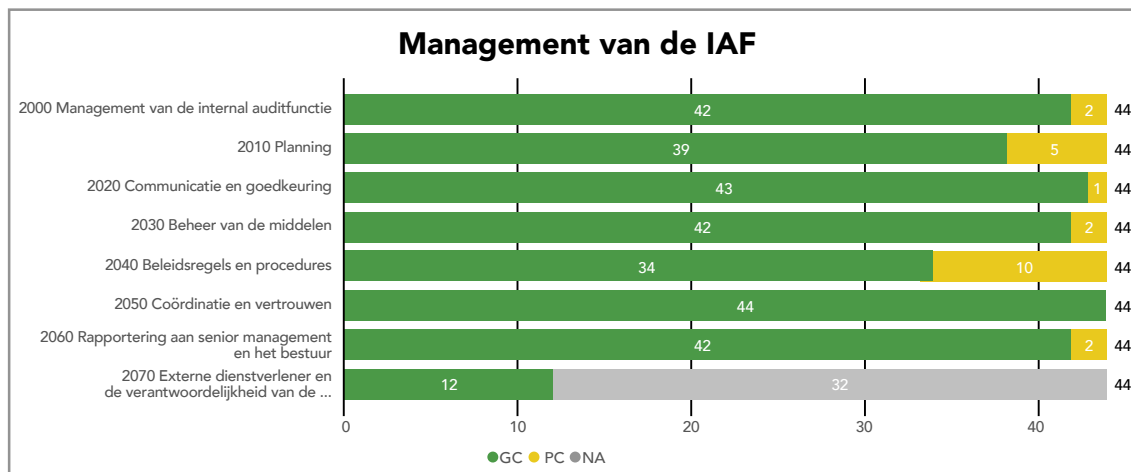
Vijf organisaties voldoen niet geheel, terwijl bij negen organisaties aanbevelingen zijn gegeven, voornamelijk over het rapporteren van alle aspecten van de QAIP aan en bespreken met alle belanghebbenden. Zoals eerder aangegeven, kan de rapportage en bespreking van de evaluatie worden samengevoegd met 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. Juist deze besprekingen zijn belangrijk voor de materiële kwaliteit van de IAF.

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 twee-derde van de getoetste organisaties is daarom sprake van een ‘niet van toepassing’. Omgekeerd is er een keer sprake geweest van onterechte melding van conformiteit.

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 twee 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 gesignaleerd. Ten opzichte van 2018 zijn er twee opvallende verschillen: 2030 Resource management is verbeterd (van 80% naar 95% GC, maar heeft nog steeds aanbevelingen voor twaalf IAF's). Aan de andere kant verslechterde de score voor 2040 Beleid en procedures: van 90% naar 77% GC.

De belangrijkste aandachtspunten voor de Substandaarden met de meeste aanbevelingen, staan hieronder; dat zijn 2010, 2030 en 2040. Daarna wordt vanwege het belang kort ingegaan op 2050.

Standaard 2010 - Planning

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

- De opzet van de audituniverse, die concreet moet zijn en moet aansluiten bij de structuur en processen van de organisatie.
Opgemerkt wordt dat het niet nodig is 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. Dat is een element van klantgerichtheid, omdat het management zich daarop oriënteert.
- De risicoanalyse, die alle belangrijke risico's moet omvatten, maar ook niet te ingewikkeld mag zijn.

In 2018 is bij veel IAF's geconstateerd dat een expliciete evaluatie van de frauderisico's onvoldoende was. Nu is dat nauwelijks het geval, waarschijnlijk mede door de verplichte scholing van de NBA op dit gebied in 2019.

Standaard 2030 - Beheer van middelen

Twaalf organisaties kregen aanbevelingen op gebied van de personele samenstelling. Zoals gezegd, dient deze Standaard samen te worden gezien met Standaard 1200. De benodigde aanvulling van kennis en vaardigheden (met name op het gebied van data-analyse en IT) om alle risico's adequaat te identificeren en te onderzoeken, kwam daar al aan de orde.

Een specifiek aandachtspunt bij het management van de personele bezetting is de overweging om capaciteit van buiten de IAF in te zetten om hiaten in de staf op te vullen of de IAF en haar rol in de organisatie te versterken. Traineeships, rotatie en co-sourcing zijn voorbeelden van wat nu al vaak wordt gedaan en wat in de toekomst nog verder zou 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 dan wel door deze uitwisseling het begrip voor elkaar en de samenwerking te verbeteren. Het rapport van IIA Nederland [Non-traditional auditors: Better Practices](#) beschrijft enkele goede ervaringen hiermee, evenals de succesfactoren en valkuilen, om zeker te zijn dat de niet-traditionele auditor zijn waardevolle input zal leveren aan IAF zonder afbreuk te doen aan de kwaliteit en de Standaarden.

Standaard 2040 - Beleidsregels en procedures

Tien organisaties hadden een PC op deze Standaard. Dat was vooral te wijten aan tekortkomingen in de volledigheid van het Handboek. 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 kan worden opgemerkt:

- 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.

Deze coördinatie en afstemming is nog belangrijker geworden in het nieuwe [Three Lines model](#) dat het bekende 'Three Lines of Defense'-model vervangt. Er wordt expliciet

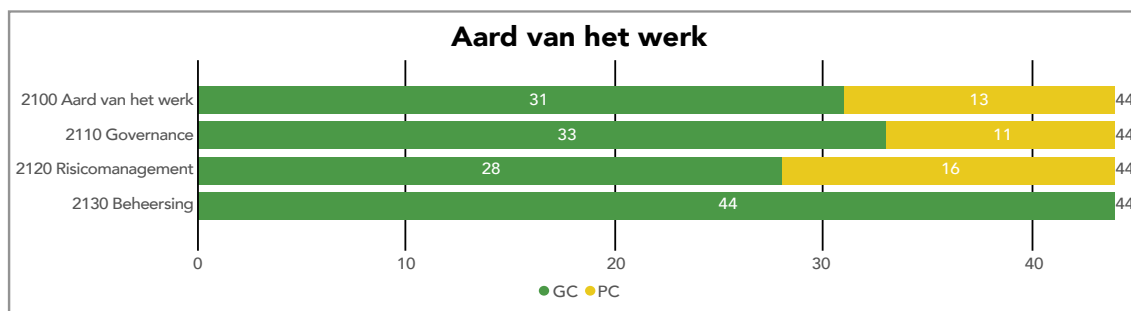
gesteld dat de drie lijnen geen silo's zijn, maar allemaal (samen) werken aan de doelen van de organisatie. Internal Audit is en blijft de onafhankelijke derde lijn, met daarin een coördinerende rol. Deze afstemming betreft zowel het goed afdekken van alle relevante risico's als het zo efficiënt mogelijk laten verlopen van alle control(e)-activiteiten (en overlap van werkzaamheden dus wordt voorkomen). Zo kan de IAF van grote waarde zijn voor de organisatie.

Hoewel elke IAF op deze Standaard een GC heeft gekregen, hebben zeven organisaties aanbevelingen gekregen om de samenwerking met tweedelijnsfuncties en/of de externe accountant te verbeteren of te intensiveren. Overwogen kan worden per aspect de drie lijnen van de 'controletoeren' 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. De IAF dient deze te evalueren en bij te dragen aan de verbetering ervan.

In het onderzoek van 2018 was dit in het algemeen het geval. In 2019 en 2020 is er echter een substantiële verslechtering. Dit geldt niet zozeer voor de focus op Control (2130), maar vooral voor Governance (2110) en Risicomanagement (2120). Op die twee scoorde maar liefst 25% respectievelijk 36% een PC.



Het belangrijkste verbeterpunt is de rapportage over de effectiviteit van zowel de governance als het risicomanagement (naast het ontwerp en de implementatie). Om ook echt bij te dragen aan verbeteringen (en dus materiële kwaliteit te bieden), is het daarbij belangrijk om overall conclusies te trekken vanuit de verschillende individuele audits. Gewoonlijk wordt er niet geprobeerd om in één enkele audit de gehele governance te onderzoeken, dus de beoordeling zal gebaseerd moeten zijn op informatie die in de loop van de tijd is verkregen vanuit verschillende opdrachten.

Met betrekking tot het risicomanagement is het van belang dat beoordelingen niet beperkt blijven tot het opnemen hiervan als doelstelling in specifieke audits (het mitigeren van een specifiek risico); de IAF dient ook zelf te rapporteren over de effectiviteit van de risicomanagementprocessen zelf. Dit kan door middel van een speciale audit.

Binnen deze processen kwamen twee specifieke inhoudelijke punten naar voren om meer aandacht aan te besteden:

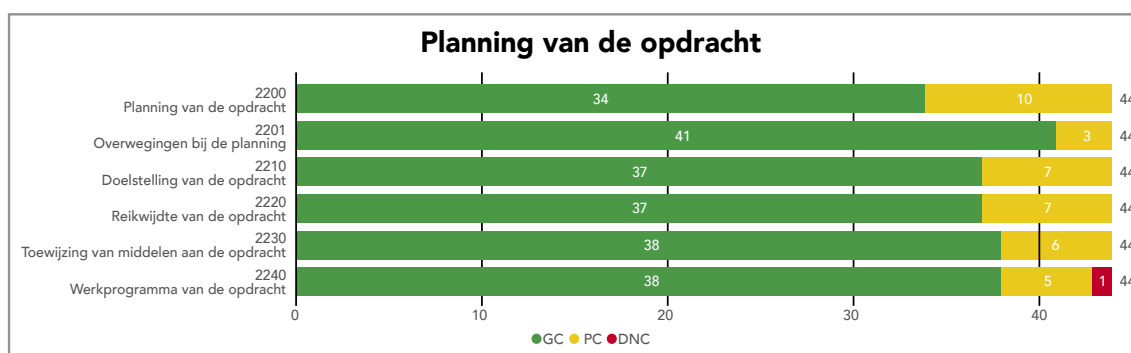
- cultuur en gedrag;
- het functioneren van tweedelijnsfuncties.

2200: Planning en 2300 Uitvoering van de opdracht

Net als in 2018 en in 2011-2013 is conformiteit met de Standaarden die gaan over de operationele uitvoering van audits nog steeds een grote uitdaging: respectievelijk tien en vijf organisaties voldoen niet geheel aan deze Hoofdstandaard. Daarnaast kreeg een grote meerderheid van de onderzochte organisaties (32 respectievelijk 37 van de 44!) verbeterpunten op deze Standaarden. 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.

Aangezien de scores in de loop der jaren laag blijven, lijken de uitdagingen in deze normen moeilijk op te lossen. Vaak wordt gesteld dat dit erg (te) veel tijd kost en dat de focus wordt gelegd op 'productief 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'.

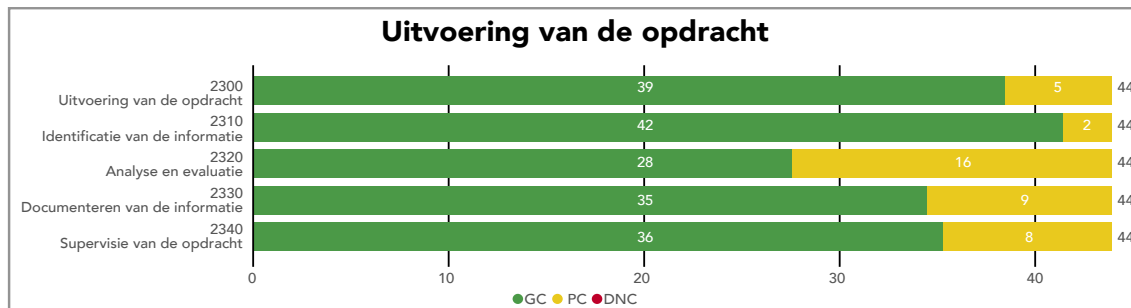
Dit vraagstuk kan ook worden gezien als een risicoanalyse: als de planning en uitvoering niet met voldoende zorgvuldigheid worden uitgevoerd, loopt de auditor risico's. Bijvoorbeeld dat de audit onvoldoende aansluit bij de behoeften van de klanten, of dat verkeerde of onvoldoende onderbouwde conclusies 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. Allemaal aspecten van de materiële kwaliteit. Het is zaak hierin een goed evenwicht te vinden, ondersteund door bespreking in het team en 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 Sub-standaarden:

- Standaard 2201 - Overwegingen bij de planning: de volledigheid van de risicoanalyse (incl. frauderisico's en organisatiedoelen) en het gebruik van data-analyse;
- Standaard 2210/20 - Doelstellingen en reikwijdte: duidelijke omschrijving van de doelen en reikwijdte van het onderzoek; vastleggen en goedkeuren van scopewijzigingen;

- Standaard 2230 – Toewijzing van middelen aan de opdracht: de documentatie van de overwegingen;
- Standaard 2240 – Werkprogramma van de opdracht: de bespreking en expliciete goedkeuring van het normenkader en 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 hadden in 2018 de verbeteringen in vooral betrekking op Documenteren van de informatie (2330) en Supervisie van de opdracht (2340). Nog steeds vereisen deze aandacht, maar Standaard 2320 Analyse en evaluatie scoort nu nog slechter.

- Algemeen: het gebruik van geautomatiseerde tools voor data-analyse en auditmanagement;
- Standaard 2320 - Analyse en evaluatie: de aanwezigheid van de audit trail, gebruik makend van kruisverwijzingen en de onderbouwing/uitleg van (zowel negatieve als positieve) conclusies;
- Standaard 2330 – Documenteren van de informatie: volledigheid van de info (dossiers) en het bepalen van een beleid voor opslag en bewaren van bestanden;
- 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: een groot aantal (28) organisaties kreeg aanbevelingen om de kwaliteit van de rapportage te verbeteren. Deze betreffen alle aspecten van het 'schriftelijk rapporteren', zowel de opbouw van het rapport, de duidelijkheid van de tekst als de presentatie van de resultaten. Hier lijkt een groot verschil tussen de formele en materiële kwaliteit te bestaan.

In Nederland 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 (27) gebruikt een dergelijke verklaring niet, waardoor sprake is van een 'niet van toepassing'. Omgekeerd is er één keer sprake geweest van onterechte melding van conformiteit, omdat deze stelling niet werd ondersteund door externe kwaliteitstoetsing (bij een IAF die al langer dan vijf jaar bestond).

2500: Monitoren van 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 was slechts driemaal een 'voldoet gedeeltelijk'. Aanbevelingen betroffen het hanteren van concrete tijdlijnen en het (pro)actief zijn in de follow-up.

Opgemerkt moet worden dat de Standaard niet betekent dat de IAF in alle opzichten zelf de volledige monitoring zelf 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 en van andere assurance-verschaffers, 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 vrijwel geen 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 materiële 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 105F
1101 AA Amsterdam
www.ia.nl
iaa@iaa.nl
Tel.: 088 00 37 100
