Inleiding

Standaard 2320 – Analyse en evaluatie

Internal auditors moeten de conclusies en de resultaten van hun opdrachten baseren op passende analyses en evaluaties.

Herziene *Standaarden* die per 1 januari 2017 van kracht zijn

Implementatierichtlijn 2320

Tijdens de planning van de opdracht moeten internal auditors een werkprogramma ontwikkelen om de opdrachtdoelstellingen te bereiken (zie Standaard 2240 – Werkprogramma van de opdracht). Bij assuranceopdrachten moet het werkprogramma de procedures bevatten voor het identificeren, analyseren, evalueren en documenteren van opdrachtinformatie (Standaard 2240.A1). De 2300-serie standaarden beschrijft de daadwerkelijke implementatie van deze geplande procedures.

Standaard 2320 vereist van internal auditors dat ze de tijdens de opdracht verkregen informatie analyseren en beoordelen alvorens conclusies te trekken. Bij de planning van de opdracht en het opstellen van het werkprogramma kunnen internal auditors meerdere opdrachtstappen hebben afgerond en belangrijke informatie hebben gegenereerd, waaronder een risico- en beheersmatrix en een evaluatie van de toereikendheid van het beheersontwerp. Het werkprogramma biedt vaak een koppeling naar werkdocumenten die het voltooide werk, de geproduceerde informatie en de daaruit voortvloeiende besluiten documenteren. Voorbeelden van typische werkdocumenten zijn: een planning-memorandum of checklist, stroomdiagrammen of verslagen van belangrijke processen, een risicokaart op procesniveau en een risico- en beheersmatrix die de koppelingen tussen risico's, beheersmaatregelen, de aanpak van toetsingen, samenvattingen van interviews, resultaten, bewijzen en conclusies documenteert.

Overwegingen bij de implementatie

De overgang van planning naar uitvoering van een opdracht is wellicht niet helemaal duidelijk, omdat beide fasen een bepaalde mate van analyse en evaluatie van auditinformatie omvatten. Tijdens het planningproces identificeren internal auditors vaak beheersingsmaatregelen en beoordelen ze de toereikendheid van het ontwerp ervan, omdat dit hen helpt belangrijke beheersmaatregelen te identificeren die nader op effectiviteit worden getoetst.

Uitvoering van de opdracht houdt in het algemeen in dat de voorgeschreven tests in het werkprogramma worden uitgevoerd om bewijs te verzamelen over de operationele effectiviteit van de belangrijkste beheersmaatregelen. Internal auditors zullen waarschijnlijk een lijst hebben van uit te voeren specifieke procedures en tests die gebaseerd is op de risico- en beheersmatrix en het werkprogramma. Andere factoren die doorgaans in het werkprogramma worden vastgesteld, zijn verklaringen van het management; toetsing van doelstellingen, criteria, aanpak, procedures en populatie; en steekproefmethode en steekproefgroottes. Het kan echter voorkomen dat sommige details nog moeten worden vastgesteld in de vroege fasen van de uitvoering van de opdracht.

Internal auditors trachten uiteindelijk tot conclusies te komen als gevolg van de uitvoering van het werkprogramma (bv., een conclusie over de vraag of controles effectief zijn om risico's tot een acceptabel niveau te beperken). Met voldoende informatie over zowel de toereikendheid van het ontwerp als de operationele effectiviteit van beheersingsmaatregelen kunnen internal auditors concluderen of bestaande beheersingsmaatregelen voldoende zijn om de doelstellingen van het betreffende onderzochte gebied of proces te helpen bereiken.

De mate van testen hangt af van de vraag of de testresultaten voldoende auditbewijs hebben geleverd op basis waarvan internal auditors hun conclusies of advies kunnen baseren. Als de testprocedures die in het werkprogramma zijn voorgeschreven, niet voldoende informatie bevatten voor conclusies en aanbevelingen, kan het nodig zijn dat internal auditors het toetsschema aanpassen en aanvullende toetsingen uitvoeren. Standaard 2240.A1 vereist dat aanpassingen van het werkprogramma direct worden goedgekeurd.

Analyses

Testbenaderingen omvatten vaak een combinatie van handmatige auditprocedures en computerondersteunde audittechnieken (CAAT's); de laatste omvatten algemene computerprogramma's en programma's voor auditing die gespecialiseerd zijn in het testen van de proceslogica en -sturing van andere software en systemen. Net als de eerder beschreven testinformatie worden de procedures van de opdracht voor het uitvoeren van testen gewoonlijk bepaald tijdens de ontwikkeling van het werkprogramma van de opdracht (Standaard 2240).

Internal auditors kunnen een volledige populatie of een representatieve steekproef van informatie testen. Als ze kiezen voor een steekproef, zijn ze verantwoordelijk voor het toepassen van methodes die ervoor zorgen dat de geselecteerde steekproef de gehele populatie en/of tijdsperiode vertegenwoordigt waarvoor de resultaten zullen worden gegeneraliseerd. Het gebruik van CAAT's kan het mogelijk maken om een hele populatie van informatie te analyseren, in plaats van alleen een steekproef. Aanvullende gegevens over steekproeftechnieken en CAAT's kunnen worden gevonden in de Supplemental Guidance van het IIA.

Eenvoudige handmatige auditprocedures omvatten het verzamelen van informatie via onderzoek (bv., interviews of enquêtes), observatie en inspectie. Andere handmatige auditprocedures kunnen meer tijd kosten, maar bieden over het algemeen een hoger niveau van assurance. Voorbeelden van handmatige auditprocedures zijn:

* Vouching – internal auditors testen de geldigheid van gedocumenteerde of vastgelegde informatie door deze terug in de tijd te volgen naar een tastbare bron of een eerder samengesteld dossier.
* Tracing – internal auditors testen de volledigheid van gedocumenteerde of vastgelegde informatie door informatie voorwaarts in de tijd te volgen vanaf een document, dossier of tastbare bron naar een later opgesteld document.
* Reperformance – internal auditors testen de nauwkeurigheid van een controle door de taak opnieuw uit te voeren, wat direct kan getuigen van de operationele effectiviteit van de controle.
* Onafhankelijke bevestiging – internal auditors vragen en verkrijgen schriftelijke verificatie van de juistheid van informatie van een onafhankelijke derde.

Analytische procedures worden gebruikt om informatie te vergelijken met verwachtingen, gebaseerd op een onafhankelijke (d.w.z., onbevooroordeelde) bron en het uitgangspunt dat bepaalde relaties tussen informatie redelijkerwijs kunnen worden verwacht wanneer er geen omstandigheden zijn die dat verhinderen. Er kunnen ook analytische procedures worden gebruikt tijdens de planning van de opdracht (standaarden van de 2200-serie). Voorbeelden van analytische procedures zijn onder meer:

* Ratio-, trend- en regressieanalyse.
* Redelijkheidstests.
* Vergelijkingen van periodes.
* Prognoses.
* Benchmarking-informatie afzetten tegen soortgelijke bedrijfstakken of organisatorische eenheden.
* Internal auditors kunnen belangrijke afwijkingen van de verwachtingen nader onderzoeken om de oorzaak en/of redelijkheid van de variantie te bepalen (bv. fraude, vergissing of een wijziging in de omstandigheden). Onverklaarbare resultaten kunnen erop wijzen dat een extra follow-up nodig is en kunnen suggereren dat er een belangrijk probleem is dat aan het senior management en het bestuur moet worden gemeld (zie Standaard 2060 – Rapportering aan senior management en het bestuur).

Evaluaties

Internal auditors maken gebruik van hun ervaring, logica en professionele kritische houding om de tijdens de opdracht ontdekte informatie te evalueren en tot logische conclusies te komen. Internal auditors benaderen opdrachten over het algemeen met een objectieve en onderzoekende instelling, waarmee ze strategisch naar informatie zoeken die zou kunnen voldoen aan de opdrachtdoelstellingen. Bij elke stap in het opdrachtproces gebruiken ze hun beroepservaring en professionele kritische houding om te beoordelen of bewijs voldoende en geschikt is om conclusies en/of aanbevelingen te formuleren. Volgens Standaard 2330 – Documenteren van de informatie, moeten internal auditors informatie documenteren die de opdrachtresultaten en conclusies logisch ondersteunt. Dit betekent echter niet dat internal auditors relevante informatie die in strijd kan zijn met de conclusies moeten uitsluiten.

Internal auditors voeren vaak een oorzakenanalyse uit om de onderliggende reden voor het optreden van een vergissing, probleem, gemiste kans of een geval van niet-naleving te identificeren. Hoofoorzakenanalyses bieden internal auditors de mogelijkheid inzichten toe te voegen die de effectiviteit en efficiëntie van processen van governance, risicomanagement en beheersing van de organisatie te verbeteren. Deze analyses vereisen soms echter ook uitgebreide middelen, zoals tijd- en vakkennis. Wanneer internal auditors een analyse van hoofdoorzaken uitvoeren moeten ze derhalve met passende professionele zorgvuldigheid handelen door te overwegen wat de potentiële voordelen van de inspanningen zijn (Standaard 1220.A1).

Hoewel voor complexe problemen nauwkeuriger analyses nodig kunnen zijn, kan een analyse van hoofdoorzaken in sommige gevallen eenvoudig bestaan uit een reeks "waarom"-vragen in een poging om de oorzaak van een afwijking te identificeren. Bijvoorbeeld:

De werknemer viel. Waarom? Omdat er olie op de vloer lag. Waarom? Omdat een onderdeel lekte. Waarom? Omdat het onderdeel gebreken blijft vertonen. Waarom? Omdat de kwaliteitsnormen voor leveranciers onvoldoende zijn.

De meeste hoofdoorzaken kunnen worden toegeschreven aan beslissingen, acties of nalatigheden van een persoon of meerdere mensen. Een *echte* hoofdoorzaak vaststellen kan echter moeilijk en subjectief zijn, zelfs nadat internal auditors een analyse van kwantitatieve en kwalitatieve gegevens hebben uitgevoerd. In sommige gevallen kunnen meerdere fouten met verschillende invloedniveaus samen de hoofdoorzaak van een probleem vormen, of de hoofdoorzaak kan betrekking hebben op een risico dat verband houdt met een breder onderwerp, zoals de organisatiecultuur. Daarom kunnen internal auditors ervoor kiezen om input van meerdere interne en externe stakeholders op te nemen. In sommige gevallen kunnen internal auditors op basis van een onafhankelijke en objectieve evaluatie van verschillende scenario's voor de hoofdoorzaak van een probleem een aantal mogelijke hoofdoorzaken geven die het management kan overwegen. Wanneer voor het voltooien van de analyse van de hoofdoorzaak meer tijd nodig is of hogere bekwaamheidsniveaus nodig zijn dan wat er beschikbaar is binnen de internal auditfunctie, kan het hoofd van de internal auditfunctie aanbevelen dat het management het onderliggende probleem aanpakt en verdere werkzaamheden uitvoert om de hoofdoorzaak te identificeren.

Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Werkdocumenten documenteren doorgaans voldoende informatie over de analyses, resultaten en conclusies van de opdracht om de lezer in staat te stellen de basis van de conclusies te begrijpen. Werkdocumenten beschrijven doorgaans ook de testpopulatie, het steekproefproces en de steekproefmethode die de internal auditors hebben gebruikt. In het werkprogramma staan kruisverwijzingen naar werkdocumenten. Beoordelingen van het toezicht op de opdracht (Standaard 2340 – Toezicht op de opdracht) kan aanvullende validatie bieden.

Over het IIA

Het *Institute of Internal Auditors* (IIA) is internationaal de meest vooraanstaande beroepsorganisatie van de internal auditors. Het instituut treedt op als belangenbehartiger, houdt zich bezig met educatie en verstrekt standaarden, richtsnoeren en certificeringen. Het IIA werd opgericht in 1941 en heeft inmiddels meer dan 180.000 leden in ruim 170 landen. Het wereldwijde hoofdkantoor van het IIA staat in de Verenigde Staten in Lake Mary, Florida. Ga voor andere informatie naar www.globaliia.org of www.theiia.org.

Over de Implementatierichtlijnen

De Implementatierichtlijnen maken deel uit van het *International Professional Practices Framework*® (IPPF®) van het IIA en bevatten (niet-verplichte) richtsnoeren voor het beroep van internal auditor. Doel van de Implementatierichtlijnen is ondersteuning te bieden aan internal auditors en internal auditfuncties zodat zij beter in staat zijn om de *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (Standaarden) na te leven.

De Implementatierichtlijnen ondersteunen internal auditors bij het toepassen van de Standaarden. De Implementatierichtlijnen beschrijven de aanpak, methodieken en overwegingen die de internal auditfunctie moet hanteren, maar gaan niet in detail in op processen of procedures.

Andere gezaghebbende richtlijnen van het IIA kunt u vinden op onze websites: www.globaliia.org/standards-guidance en www.theiia.org/guidance.

Disclaimer

Dit document is door het IIA gepubliceerd voor informatieve en educatieve doeleinden. Deze Richtlijnen hebben niet tot doel definitieve antwoorden te geven op specifieke individuele vragen en zijn derhalve slechts bedoeld als richtsnoer. Het IIA raadt aan om met betrekking tot een specifieke situatie altijd onafhankelijk deskundig advies ter zake in te winnen. Het IIA accepteert geen verantwoordelijkheid voor de gevolgen indien men uitsluitend afgaat op deze Richtlijnen.

Auteursrecht

Copyright® 2016 *The Institute of Internal Auditors.* Toestemming voor reproductie van deze publicatie kunt u per e-mail aanvragen via guidance@theiia.org.