

Kleine IAD's en de IIA Standaarden

Het IIA heeft wereldwijde standaarden ontwikkeld waaraan het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van een auditdienst dient te voldoen. Kleine interne auditdiensten met enkele auditors en een klein budget hebben hier nog wel eens moeite mee. Dit artikel, dat deels is gebaseerd op een onderzoek dat de auteur uitvoerde in het kader van haar afstuderen aan de EMIA-opleiding van de UvA, wil de lezer ervan overtuigen dat iedere auditdienst, ongeacht haar omvang, in voldoende mate kan voldoen aan alle IIA Standaarden.

Drs. Y.F. Stuijt EMIA

De aanleiding voor het onderzoek waren de vragen en onzekerheden van auditors die werkzaam zijn bij kleine interne auditdiensten. Zij weten niet hoe een stelsel van kwaliteitsbeheersing met beperkte menskracht en middelen is in te richten en hoe de problemen op te lossen zijn die zich daarbij voordoen. De vraag rees dan ook of het niet te lastig is voor een kleine auditdienst om te voldoen aan de IIA Standaarden. Er gaan zelfs stemmen op om de standaarden voor kleine auditdiensten in te perken tot een lichtere versie.

Volgens mij ligt daar de oplossing niet. De standaarden zijn namelijk dé regels voor de beroepsgroep, dus ook voor deze auditors.

Of het nu om een kleine of een grote dienst gaat, de regels blijven hetzelfde. Net als bij autorijden blijven de rijvaardigheidsregels hetzelfde voor het rijden met een Hummer of een Mini Cooper. Tevens houden regels binnen de beroepsgroep een verwachting in voor het management en het audit comité die ervan willen kunnen uitgaan

dat er werk van goede kwaliteit geleverd wordt, zoals we ook mogen verwachten dat als het stoplicht voor ons op rood staat diegene die groen licht heeft kan gaan rijden.

De standaarden en het proces van kwaliteitsbeheersing

De standaarden bestaan uit een aantal procedures waarin regels voorgeschreven zijn ten aanzien van de opzet van de maatregelen van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing (de 1000-serie). Daarnaast zijn er procedures ter borging van de werking van de maatregelen (de standaarden uit de 2000-serie). De opzet en werking van de maatregelen dienen op een lijn met elkaar te

liggen en terug te vinden te zijn in de vastleggingen binnen de auditdienst.

Hoewel de standaarden geen specifieke aandacht besteden aan kleine auditdiensten wordt in de praktische adviezen (PA's) die bij de standaarden gegeven worden, op drie plaatsen wel naar de kleine auditdienst verwezen, namelijk: PA 1300-1, PA 1312-2 en PA 2040. Het laatste advies meldt dat een kleine auditdienst informeel georganiseerd zou kunnen worden. Dit roept de vraag op welke mate van formalisering toereikend is voor een kleine interne auditdienst.

De opzet en werking van de maatregelen dienen op een lijn met elkaar te liggen en terug te vinden te zijn in de vastleggingen binnen de auditdienst

Praktische problemen

Enkele problemen waarmee kleine interne auditdiensten te maken hebben bij het naleven van de standaarden:

1. Er vinden veel veranderingen plaats bij een kleine interne auditafdeling waardoor het audit charter elk jaar bijgewerkt moet worden,
2. De onafhankelijkheid blijkt niet uit de hiërarchische positie. De kleine auditafdeling rapporteert niet altijd aan de CEO maar aan de CFO of controller. Een duale rapportagelijijn waaronder één functionele en één escalatielijijn, is niet altijd te onderkennen.



3. Er is onvoldoende prioriteitstelling. Naast audits verricht de kleine auditafdeling ook werkzaamheden met betrekking tot beleidsvorming, het implementeren van risicomanagement en compliance-activiteiten in de organisatie, et cetera.

Oorzaken

Door middel van een probleemanalyse zijn de oorzaken van deze problemen onderzocht. Ten eerste is er gekeken naar hoe de problemen zich verhouden tot het proces van kwaliteitsbeheersing. De conclusie is dat de oorzaak van veel problemen ligt in onvoldoende formalisering bij de kleine interne auditdienst. Onder het begrip formalisering wordt hier verstaan dat de uiterlijke vormen en regels voldoende in acht worden genomen. De meeste problemen bevinden zich namelijk in de eerste processtap: het opzetten van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (zie *figuur 1*). Kleine auditdiensten laten vaak na hun afdeling goed op te zetten. Het nalaten van het opzetten van de maatregelen en daarbij de regels onvoldoende in acht nemen, leidt ertoe dat ook het implementeren, het zelf-evalueren en het bijsturen niet goed van de grond komen. Een verbetering in de eerste processtap zal dus vanzelfsprekend een positieve uitwerking hebben op het vervolg. Vervolgens is gekeken naar de beoogde resultaten of prestaties die door het IIA in normen (KCI's) zijn vastgelegd. De conclusie is dat de oorzaak van de problemen veelal ligt in een prestatiekloof tussen de huidige prestatie en de beoogde norm. Zo bleek bij de 1000-standaard vaak een verschil in opvatting tussen de directie en internal auditing over de doelstelling (standaard 1000: Purpose, Authority and Responsibility) te bestaan. Het probleem is dan dat de auditafdeling haar doel en verantwoordelijkheden volgens de standaarden niet kan nakomen. Dit

verschil heeft een grotere impact bij kleine dan bij grotere diensten doordat er minder ruimte in het auditjaarplan zit voor werkzaamheden om de doelstelling in de definitie te realiseren. Ook komen nogal eens schommelingen voor in budget, personele bezetting, activiteiten en ambitie ten aanzien van de kwaliteit, die niet opgevangen kunnen worden (standaard 1200: Proficiency and Due Professional Care). De oorzaak van de schommelingen ligt in het feit dat er andere eisen aan het personeel gesteld

De oplossing ligt niet zozeer in het beperken maar veeleer in een andere benadering van de IIA-theorie en standaarden

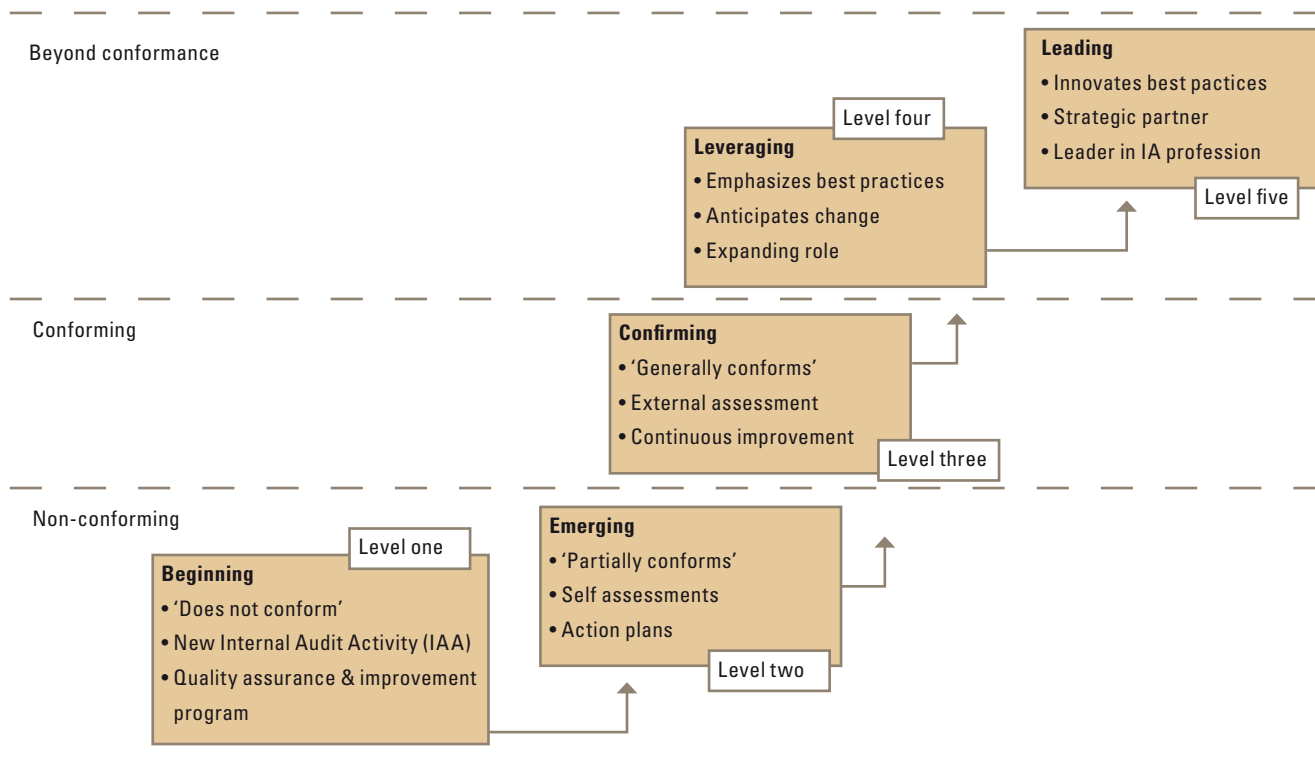
worden bij kleine auditdiensten dan bij grotere auditdiensten. Zij hebben namelijk zelfstarters nodig die niet te specialistisch zijn in bijvoorbeeld compliance of ICT. De ontbrekende kennis of vaardigheden kunnen daarbij veelal niet opgevangen worden door alternatieven zoals inhuur of ondersteunende systemen. Daarnaast werd bij de 1300-standaard (Quality Assurance and Improvement Program) geconstateerd dat kleine auditdiensten veelal geen vastgelegde en zichtbare bewaking van het kwaliteitsbeheersingsproces hebben waardoor de effectiviteit van het proces niet gemonitored kan worden. Een dieperliggende oorzaak moet gezocht worden in een kloof tussen de IIA-theorie en de uitvoering in de praktijk van de kleine interne auditdiensten.

Het planmatig aanpakken

Om de kloof te dichten zou de IIA-beroepsvereniging in Nederland enerzijds als facilitator kunnen fungeren om kennis te vergaren en te verspreiden over dit onderwerp. Anderzijds kan de kleine interne auditdienst zelf aan het verhogen van de kwaliteit werken. De oplossing ligt niet zozeer in het beperken maar veeleer in een andere benadering van de IIA-theorie en de standaarden. Om de juiste mate van formalisering te bereiken en de prestatiekloof te dichten is op zijn minst kwaliteitsniveau drie (voldoende) van het Path to Quality nodig (zie *figuur 2*). Om dit niveau te bereiken is een minimale set aan maatregelen en bewijsstukken 'zichtbaar' en 'actief' voldoende. Hierdoor kan aan de minimale eisen binnen de IIA Standaarden voldaan worden. Om de kloof tussen beleid en uitvoering te dichten is een projectmatige aanpak ontwikkeld die de activiteiten en de verbeteracties combineert in drie verbeterprojecten. Het projectmatig werken zorgt voor de borging van de maatregelen. Zo wordt het gewenste niveau van formalisering bereikt om te voldoen aan de standaarden op een manier waarbij mensen en middelen optimaal ingezet worden (zie ook *tabel 1*). De (verbeter)projecten voor het hoofd van de kleine auditdienst zijn:



Figuur 1. Het gewenste proces van kwaliteitsbeheersing



Figuur 2. Het 'IIA Path to Quality Model'

1. *(Her)inrichting van het proces van kwaliteitsbeheersing.* Dit project leidt tot een duidelijke beschrijving van het proces van kwaliteitsbeheersing en is een randvoorwaarde om de rest van de processtappen te verbeteren. Het leidt niet tot concrete kwaliteitsverbetering maar vormt het fundament voor de kwaliteitsbeheersing. Voorbeelden uit de praktijk zijn hier het maken van kwaliteitsbeheersingsprocedures, zodanig dat de beheersbaarheid gerealiseerd wordt zonder bureaucratisch te worden. Een ander voorbeeld is het vastleggen van een minimale set aan bewijsstukken die het zelfevaluatieproces efficiënter maakt.
2. *Het toepassen van doelgericht beleid en goede procedures (zie minimale set maatregelen).* Dit project leidt tot het zo efficiënt mogelijk inzetten van middelen en menskracht en tot snellere doorlooptijden van audits, peerbeoordelingen en zelfbeoordelingen. Het leidt ook tot kwaliteits- en prestatieverbetering. Een voorbeeld uit de praktijk is hier het aanleggen van een fysiek en/of digitaal dossier 'kwaliteitsprogramma'.
3. *Het verzamelen van informatie voor het management om een zelfevaluatie te maken en het proces bij te sturen.* Dit project leidt tot het inzichtelijk maken, beheersen, evalueren en bijsturen van het gehele proces van kwaliteitsbeheersing, het ver-





Processtap (zie model)	Beheersingsdoel	Beheersingsmaatregel (Kwaliteitscontrole)
Opzetten	- Een audit charter schrijven en goed laten keuren - Een risk based auditplan opzetten - Beleid opzetten en procedure schrijven voor het werven van nieuw personeel - Analyse opzetten van sourcingalternatieven	- Check het verband tussen de voorgestelde auditonderwerpen en bedrijfsrisico's - Check potentiële kandidaat op basis van profielschets, bekwaamheden en functiematrix met aanwezige kennis en expertise
Opzetten	Audits van goede kwaliteit met PvA, dossier, rapportage, voortgangscntrole en urenregistratie per auditor/audit opzetten	- Procedure voor het uitvoeren van audits - Check door hoofd van de kleine auditdienst op de aanwezigheid van procedures, registraties en ingevuld beoordelingsformulier per audit - Dossierinstructie met functiescheiding tussen het invullen van het evaluatieformulier per audit en het beoordelen ervan
Implementeren	Kwaliteitsprogramma implementeren	- Fysieke aanwezigheidscontrole van de minimale set bewijsstukken in het dossier 'Kwaliteitsprogramma' - Beoordeling van de kwaliteit (juistheid en volledigheid) van de bewijsstukken door het hoofd van de kleine auditdienst
Evaluatie	- Zelfevaluatie uitvoeren - Het maken van een opdrachtstemming om het zelfevaluatieproces te laten beoordelen door peers of externen	- Procedure voor zelfevaluatie van het stelsel van kwaliteitsbeheersing - Zelfevaluatie en toetsing van het proces, processtappen, procedures en richtlijnen door het hoofd van de kleine auditdienst - Controle op de aanwezigheid van een opdrachtstemming - Beoordeling interne toetser van het zelfevaluatieproces
Bijsturen	Bijsturen door middel van follow-up en escalatie	- Procedure voor de follow-up van acties die voortkomen uit de zelfevaluatie en de beoordeling van de interne toetser - Procedure voor escalatie bij het in gebreke blijven van het opvolgen van de aanbevelingen - Controle op de uitvoering van de escalatieprocedure door middel van een interview met de auditor

tabel 1. Beheersingsdoelen en -maatregelen per processtap

minderen van de bureaucratie en uiteindelijk tot kwaliteit- en prestatieverbetering. Voorbeelden uit de praktijk zijn hier het zoeken van de informatiebronnen bij de verschillende KCI's of het uitvoeren van een periodieke zelfevaluatie op het proces van kwaliteitsbeheersing, met terugkoppeling naar de betrokkenen.

Voortgang verbeteringen monitoren

Om de voortgang van de verbeteringen te monitoren kan bijvoorbeeld het 'QSAT'-instrument worden gebruikt dat is ontwikkeld door de Zwitserse IIA-beroepsorganisatie (2008). Het combineert alle benodigde bewijsstukken zoals de zelfevaluatiechecklist, het kwaliteitsprogramma met de verbeteracties en de tijdspaden voor de invoering (niveau 3) in één overzichtelijke rapportage.

De slotconclusie in dit onderzoek is dat er een kloof bestaat tussen de theorie van de standaarden en de uitvoering in de praktijk van de kleine interne auditdienst. Door een andere aanpak is het mogelijk voor de kleine interne auditdienst om een verbetertraject te doorlopen dat leidt tot naleving van de standaarden en het optimaal inzetten van mensen en middelen. Het is een lastige, maar zeker geen onoverkomelijke klus voor iedere auditor om zich volwaardig te wijden aan kwaliteit. □



Yolanda Stuijt was werkzaam in kleine interne auditdiensten. Tegenwoordig is zij zelfstandig adviseur bedrijfsanalyses. Met haar kennis en ervaring werkt zij aan een efficiënte en effectieve administratieve organisatie met als doel kostenbesparing en tijdswinst voor het personeel.
✉ yolanda.stuijt@querner.nl

Literatuur

- The Institute of Internal Auditors, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, IIA inc., Altamonte Springs, 2009.
- The Institute of Internal Auditors, *Quality Assessment Manual*, IIA Inc., 6th edition, Altamonte Springs, 2009.
- The Institute of Internal Auditors, *Path to Quality Presentation*, IIA inc., Altamonte Springs.
- SVIR, *Schweizerischer Verband für Interne Revision*, Quality Self Assessment Tool Q-SAT, T. Ruud, Genève, 2008.