

# De dilemma's van de auditor

**Huck Chuah, Cindy van der Giezen - Romkes en Arie Molenkamp**

## **Inleiding**

IIA Nederland organiseerde op 20 oktober 2005 een ééndaags seminar onder de titel "Internal Audit Professie bewijst haar bestaansrecht"; een bijeenkomst die op 23 mei 2006 werd herhaald.

De inzet van het seminar was te onderzoeken welke ontwikkelingen bestendigend, en mogelijk verbeterend, werken op de door internal audit in Nederland verkregen positie.

Deelnemers aan het seminar onderschreven de stelling dat auditors dienen in te springen op juist die externe ontwikkelingen, die de interne organisatie momenteel sterk beïnvloeden. Gezien de vele veranderingen die zich in het maatschappelijk bestel voordoen en de gevolgen die dat heeft voor het sturen en beheersen van organisaties, dient de internal auditor zijn aandacht nu te richten op de nieuwe risico's waarmee topmanagement wordt geconfronteerd. Men ondersteunde ook de opvatting dat de internal auditor daarbij meer pro-actief moet gaan optreden en onderzoek moet doen naar meer uitdagende, meer strategisch georiënteerde thema's.

Dat het management wordt uitgedaagd om de interne beheersing aan exogene ontwikkelingen aan te passen manifesteert zich met name in:

- de veranderende rol van toezichthouders, hetgeen uitmondt in nieuwe eisen die aan de interne beheersing en aan de verantwoordingsrapportages worden gesteld;
- de impact op de organisatie van de economische situatie of van veranderd consumentengedrag;
- de noodzaak om bijvoorbeeld vanuit continuïteitsoogpunt structuurveranderingen door te voeren, zoals fusies, overnames, outsourcing en reorganisaties.

Om blijvend toegevoegde waarde te kunnen leveren zal de auditor op de hoogte moeten zijn van de afhankelijkheidsrelaties tussen de eisen en wensen van toezichthouders en het interne beheersingssysteem. Hij moet de nieuwe uitdagingen voor de organisatie kunnen onderkennen en de implicaties ervan kunnen overzien. Daarbij moet hij kunnen rekenen op een verantwoorde structurering van governance-ontwikkelingen in het interne beheersingssysteem, bijvoorbeeld de institutionalisering van risicomanagement en de implementatie van gedragscodes. In de praktijk wordt de auditor daarbij echter voor een reeks van keuzen en evenzoveel dilemma's geplaatst; meestal omdat de organisatie een ander verwachtingsbeeld heeft van de auditor dan de auditor zelf.

De vraag welke dilemma's momenteel opgeld doen stond centraal in een korte interactieve sessie tijdens bovengenoemde seminars. Onderstaand treft u een opsomming aan van de tijdens die sessies naar voren gekomen en besproken dilemma's.

## Dilemma's

- ***De rol van de auditor en verwachtingskloven.***

Er heersen verschillende verwachtingen over de rol van de auditor. Verstreekt de auditor bijvoorbeeld assurance? Wordt er adequaat gecommuniceerd over de beperkingen in het beheersingsysteem? Voert de auditor nu wél of géén risicomanagement uit? Wie is eigenlijk verantwoordelijk voor het vraagstuk van de inrichting van control en wie voor compliance?

Onvoldoende duidelijkheid over de toewijzing van deze verantwoordelijkheden levert in de praktijk menig spanningsveld op. In ieder geval, zo lijkt het er althans op, zal de auditor blijvend met verwachtingskloven daaromtrent moeten kunnen omgaan. De verschillen in die verwachtingen zullen in ieder geval tussen de top van de organisatie en de auditfunctie hanteerbaar en overzienbaar moeten zijn. Daarbij zal de auditafdeling blijvend moeten benadrukken welke werkzaamheden duidelijk tot haar taakgebied behoren en welke activiteiten absoluut door haar niet kunnen worden uitgevoerd.

- ***Internal audit & In Control Statements.***

Nog te vaak verwacht het management dat de auditor het in-control-statement (ICS) ook daadwerkelijk (mede-)ondertekent, dit terwijl de auditfunctie toch vooral gericht is op het verstrekken van aanvullende zekerheid. Dit betekent dat de auditor zal toetsen hoe er is omgegaan met de procedures die hebben geleid tot door management ondertekende "in-control-statements". Deze "protocollaire" opvatting is in organisaties nog geenszins gemeengoed; toelichting daarop en discussie daarover dient kennelijk telkenmale opnieuw te worden gevoerd.

- ***Internal audit vs. interne controle***

Een dilemma dat vooral is opgekomen bij de introductie van de Sarbanes Oxley Act is de vraag of de auditor interne controle werkzaamheden buiten de deur kan houden. In essentie is dat natuurlijk een vraag over de toegevoegde waarde van de auditor. Voert de auditor uitsluitend "risk-based" audits uit met als uitgangspunt het verstrekken van aanvullende zekerheid of kunnen ook performancegerichte onderzoeken en meer inrichtende – en testwerkzaamheden de auditagenda mede bepalen. Menig auditor vindt dat in het laatste geval de grens van onafhankelijkheid en professionaliteit wordt overschreden; in de praktijk evenwel blijkt het lastig te zijn de druk van het topmanagement te weerstaan.

- ***Wie bepaalt de auditkalender?***

De vraag is ook hoe de auditor moet omgaan met audits op verzoek, met wisselende prioriteitstelling en met andere de jaarplanning versturende incidentele onderzoeken. Ook rondom het uitvoeren van projectaudits blijken nogal wat misverstanden te bestaan; met name over de verwachte bijdrage van de auditor. Wordt er in het laatste geval een oordeel geveld over de kwaliteit van de projectorganisatie dan wel adviseert de auditor over in het project aan te brengen verbeteringen?

Van een bijzondere invulling van de auditkalender is ook sprake als een deel van de werkzaamheden van de auditafdeling wordt bepaald door de afspraken die er met de extern accountant over het uitvoeren van controlewerkzaamheden zijn gemaakt. Het opdrachtgevend topmanagement, het risk management comité, de extern accountant,

het decentrale management, het auditcomité en de auditafdeling zelf zijn evenzoveel partijen die belang hebben bij het beïnvloeden van de auditkalender.

- ***Internal audit vs. financial audit.***

Er is de laatste tijd weer een tendens waarneembaar tot het outsourcen van de zogenaamde “financial audit”. Aan de andere kant zien we een accentuering van de financiële component in de interne beheersing. Met andere woorden: bij de uitvoering van operational audits wordt meer naar de betrouwbaarheid van (financiële) gegevensstromen gekeken, terwijl het geven van een oordeel over de juistheid en volledigheid van de (interne) jaarrekening meer en meer door externen wordt uitgevoerd. Nog immer is er echter sprake van het dilemma: levert internal audit wel of niet ondersteuning bij de jaarrekeningcontrole.

- ***Oordeelsvorming vs. advisering.***

Bovenstaande verwachtingskloven verwijzen mogelijk naar een achterliggend dilemma, te weten het door de auditor uitbrengen van adviezen versus het innemen van een volstrekt onafhankelijke positie. In de tijd gezien lijkt er binnen de auditprofessie sprake te zijn van een zekere verschuiving in de opvattingen daarover. Aanvankelijk stond het “objectieve oordeel” borg voor de onafhankelijkheid van de internal auditfunctie. In 1999 evenwel wijzigde het IIA Inc. haar visie en introduceerde het begrip “consulting”. Het IIA Inc. neigt er nu weer toe, mede gezien de eisen die door toezichthouders worden gesteld, expliciet te kiezen voor het uitbrengen van een oordeel. De voorgaande ontwikkeling is ook herkenbaar in de Position Papers die er, bijvoorbeeld over internal audit en ERM, van de hand van IIA Inc. zijn verschenen.

Kortom: het adagium van “de natuurlijke adviesfunctie” lijkt weer opgeld te doen. Het voorgaande neemt niet weg dat elke auditafdeling voor zichzelf een duidelijke richting moet bepalen om die lijn vervolgens naar de organisatie uit te zetten.

- ***Het ontbreken van referentiekaders.***

Het ontbreken van bruikbare normen en kaderstellingen in de organisatie is een belemmering voor de auditor om verantwoord onderzoek te doen naar de kwaliteit van beheersing; vooral in organisaties van een beperkte omvang of in professionele organisaties tekent dat dilemma zich af. Vasthouden aan principiële stellingnamen zoals het afbreken van de audit, schaadt vaak de geloofwaardigheid van de auditgroep. Auditors worden in de praktijk welhaast gedwongen om adviserend en vooral ook inrichtend bezig te gaan.

- ***Positionering van de auditfunctie.***

Positionering van de auditfunctie wordt door velen als een dilemma ervaren. Aanvankelijk was de onafhankelijke positie redelijk gewaarborgd door plaatsing van de auditfunctie direct onder de raad van bestuur dan wel, onder voorwaarden, onder de CFO. Momenteel wordt, met name in het Angelsaksisch model, de auditfunctie vaak gepositioneerd onder het auditcomité. De aansturing door dat auditcomité wordt wel ervaren als een aantasting van de wezenlijke functie van auditing. Men stelt dat de leiding van de organisatie niet meer een zodanige invloed heeft op auditing dat een op de interne beheersing gericht onafhankelijk oordeel over de kwaliteit van inrichting en functioneren van de organisatie kan worden verkregen. Het uitgangspunt dat rapportage over het onderzoek bestemd is voor de proceseigenaar of voor de

organisatorische entiteit lijkt hiermee met voeten te worden getreden.

- ***Beschikbaarheid van auditprofessionals.***

Gezien de grote schaarste die er momenteel aan senior-auditors is, mag verondersteld worden dat de kwaliteit van de audits in organisaties onder druk staat. Vragen doemen op als: beschikken auditors nog wel over voldoende dynamiek en anticiperend vermogen om te kunnen inspelen op de ontwikkelingen zoals die zich binnen en buiten organisaties momenteel voordoen? Daarbij wordt als dilemma ervaren dat het niet goed kunnen beantwoorden aan de verwachtingen van topmanagement, gezien de beperkingen in capaciteit en kwaliteit, afbreuk doet aan de geloofwaardigheid van de auditfunctie.

- ***Werving van auditors.***

Gezien de voornoemde schaarste mag verwacht worden dat het werven van ervaren auditors prioriteit geniet. Dat roept vervolgens de vraag op hoe precies in het tekort aan auditors moet worden voorzien. Gesteld wordt dat de extreme vraagsituatie heeft geleid tot de opkomst van vele aanbieders op deze arbeidsmarkt. Dat neemt niet weg dat de auditmanager nog steeds kampt met een tekort aan kwalitatief aanbod.

- ***Omvang auditfunctie.***

De omvang van de auditfunctie lijkt in toenemende mate een dilemma te vormen. Veel organisaties met een “Rijnlands accent” en een daaraan gerelateerde situatie van een omvangrijke “controle-driven” interne afdeling, lijken onder de huidige Angelsaksische invloed tot een capaciteitsvermindering te moeten overgaan. Gesteld wordt in dit verband dat een omvang van 25 personen als maximum moet worden gezien

- ***Internal audit, de stakeholders en het auditcomité.***

Kan de auditor inspelen op de belangen van de verschillende stakeholders als binnen de organisatie de functie van compliance-officer niet of nauwelijks van de grond is gekomen? Vanzelfsprekend zou het auditcomité hierop, na een daartoe strekkende rapportage van de auditor, moeten anticiperen. In de praktijk blijkt dat echter dat een dergelijk comité óf nog niet is geïnstalleerd óf zich om uiteenlopende redenen nog niet met risico's van deze aard bezighoudt. Het dilemma voor de auditor is dat principieel slechts een minimumpositie kan worden ingenomen; namelijk door te signaleren dat de op de stakeholder gerichte monitoringfunctie binnen het auditcomité in gebreke is.

- ***Internal audit als verlengstuk van de toezichthouder.***

Een bijzondere positie, met de nodige dilemma's als gevolg, doet zich voor als internal audit gezien wordt als een verlengstuk van de toezichthouder. Vooral in de wereld van de financiële toezichthouders lijkt zich een dergelijke ontwikkeling te voltrekken. Het moge duidelijk zijn dat de auditor dan wel in zéér lastige positie naar haar opdrachtgever wordt gemanoeuvreed.

Als de auditor in deze situatie gedwongen zou worden om geconstateerde onregelmatigheden direct aan de toezichthouder te melden komt dat “whistleblowing” wel in een bijzonder daglicht te staan. Een dergelijke situatie verhoudt zich absoluut niet met de opvatting dat juist whistleblowing níét voor de internal auditor is weggelegd. De auditor zal, met argumenten omkleed, altijd in staat moeten zijn het management van haar mogelijk ongelijk te overtuigen; dat is nu juist de ultieme

functie van een internal auditor.

- ***Rapportages van internal audit en Ratingsystemen.***

Ervaren wordt dat de onafhankelijke positie en de effectiviteit van de auditor mede kan worden aangetast door het verplicht hanteren van een ratingsysteem. In ieder geval kan de relatie met de audittee hierbij zodanig onder druk komen te staan, dat het rapporteren en doorvoeren van verbeterpunten in de praktijk stagneert; de geloofwaardigheid van de auditor wordt aangetast. Ook bij het toepassen van een vorm van rating zal het lijnmanagement de verantwoordelijkheid voor de structuur, de inhoud en de toepassing van het ratingsysteem op zich moeten nemen.

- ***Beroepscompetenties van de auditor.***

Het ontbreekt auditmanagement vaak aan een professioneel framework voor het managen van auditcompetenties. Door de verschillende verwachtingen binnen de organisatie over de toegevoegde waarde van de auditfunctie, maar ook door het ontbreken van voldoende vaktechnische ondersteuning vanuit de nog jonge beroepsorganisatie, is er niet altijd sprake van een effectief stelsel van maatregelen voor opleiding, training, permanente educatie en carrièreplanning. In de praktijk leidt dat tot spanningen bij het doorvoeren van human resource management binnen de auditfunctie.

- ***Branchekennis van de auditor.***

Gebrek aan branchekennis binnen de auditgroep wordt door auditmanagement als een dilemma ervaren. Vooral als het object van onderzoek zich ook uitstrekt over strategische onderwerpen, planvorming en organisatiestructuurveranderingen. Een tour de force is nodig om auditors toch hierin te laten opleiden. Eerst dan zal het topmanagement de auditfunctie kunnen gaan accepteren als een volwaardige en geloofwaardige sparringpartner op het gebied van strategievorming en organisatiestructurering.

- ***Onwelkome rapportuitspraken.***

Niet altijd wordt het rapport van de auditor in dank door de opdrachtgever afgenomen. Het oordeel van de auditor kan indruisen tegen opvattingen over de heersende belangen van de organisatie. Ook kan het management van mening zijn dat de timing van het publiceren van de bevindingen “ongelukkig is gekozen”. Het dilemma dat zich vervolgens manifesteert is: haalt de auditor de bevinding uit rapport als dat gevraagd wordt? Vanzelfsprekend zijn er mogelijkheden om de afwijkende managementopvattingen ook expliciet in het rapport op te nemen dan wel, onder voorwaarden, een mondelinge mededeling te doen. Maar of dat de oplossing is...

## ***Afsluiting***

Een min of meer spontane en interactieve discussie tijdens twee IIA-seminars over uitdagingen en bedreigingen voor de hedendaagse auditfunctie leverde een aantal dilemma's op. Daar slechts een beperkte groep auditors hun zegje daarover hebben gedaan kan niet van een representatieve steekproef onder IIA-leden worden gesproken. Wel lijken de uitkomsten van de discussie zeer herkenbaar gezien publicaties over het vakgebied, afstudeerscripties en uitkomsten van vaktechnische discussies tijdens conferenties.

Voor suggesties en opmerkingen naar aanleiding van bovenstaande opsomming houden wij ons zeer aanbevolen.