

Het aantal kleine interne auditfuncties (IAF) is opvallend groot. Ze halen echter een stuk minder vaak de vakbladen en de zetels van de bestuurskamers van vakverenigingen. Toch moeten ze aan dezelfde regels als de 'grote jongens' voldoen. Hoe zit het met de ontwikkeling en de uitdagingen van kleine auditfuncties? *Audit Magazine* sprak met Arie Molenkamp en Leo Schreuders van de commissie PAS (Professionele Audit Solisten).

Kleine auditfuncties: klein in omvang, groot in aantal

Drs. L.Z. Nagy EMIA RO

Hoe zit het met die kleine auditfuncties, waar hebben we het over? Hoe klein, hoeveel?

S “De kleine IAF’s zijn er in groten getale. Wist je bijvoorbeeld dat, afgaande op het ledenbestand van IIA, zo’n 85% van via IIA-leden ‘aangesloten’ organisaties een kleine IAF heeft? Klein in de definitie van de praktijkgids voor kleine IAF’s, is maximaal 5 fte’s. Een definitie die ook door de PAS, een commissie van IIA, ter ‘wederzijdse’ ondersteuning van kleine IAF’s wordt gehanteerd. Vanuit Solvency 2, wetgeving voor verzekeraars, ligt er een verplichting om bij elke verzekeraar een onafhankelijke interne auditfunctie te hebben ingebed. Uit dien hoofde zijn er nu behoorlijk wat kleine IAF’s in die branche. In zijn algemeenheid geldt dat het overgrote deel van de IIA PAS-leden werkzaam is in de financiële sector. Daarnaast is er een behoorlijke groep werkzaam bij aan de overheid gerelateerde organisaties.”

Speelt de economische crisis en downsizing een rol?

S “In hoeverre downsizing van de IAF een rol speelt is moeilijk aan te geven, maar gevoelsmatig speelt het wel. Ook een bezoek afgelopen zomer aan de IIA-conferentie in Boston leverde veel indicaties op van deze ontwikkeling. Tijdens de conferentie was trouwens een van de vier ‘tracks’ geheel gewijd aan de kleine IAF, blijkbaar toch een serieus te nemen groep!”

Wat bedoelen jullie met de ontwikkeling van de kleine IAF?

M “Onder de ontwikkeling van de kleine auditfunctie versta ik dat deze auditfuncties in het algemeen zeer professioneel zijn bemand en in het Nederlandse auditwereldje een meer belangrijke plek zouden moeten innemen. Nu zijn de vertegenwoor-

digers van grote afdelingen aardig dominant binnen IIA. Dit terwijl vooral afdelingen van banken, ook al door hun afkomst als interne accountantsdienst, meer op controle dan op control zijn gericht. De ondervertegenwoordiging van de professionele auditsolisten wordt nog eens bevestigd als we de laatste cijfers van het IMF en de BIS erbij nemen.^{1,2} Die laten zien dat als meer dan 3,5% van de werkzame bevolking in de financiële sector werkt, dat een rem is op de economi-

PAS heeft zich als commissie van IIA ten doel gesteld om als een vaktechnische commissie voor de kleine IAF’s te werken

sche groei. Door de crisis is pijnlijk duidelijk geworden wat het betekent als deze sector, in het bijzonder in Nederland, te omvangrijk en te dominant in het economisch verkeer opereert. Als we een dergelijk verhoudingscijfer projecteren op de internal auditsector in Nederland, dan constateer ik dat binnen de beroepsorganisatie de financerepresentanten sterk zijn oververtegenwoordigd: vertegenwoordigers van het bank- en verzekeringswezen en de accountancy. Ik denk dat vanuit die commissies weinig affiniteit is met de vraagstukken van kleine afdelingen waar meer integraal geschoolde audit-professionals risk-based managerial auditing bedrijven. In de



Arie Molenkamp (l) en Leo Schreuders.

ontwikkeling van de kleine auditfunctie is het nu vooral van belang om zich te verenigen en gezamenlijk de verantwoordelijkheid te nemen voor het professionaliseren van management control auditing binnen kleine afdelingen.”

Hoe zit het met de verplichte certificering van interne auditfuncties, geldt dat ook voor de kleine? En zo ja, kunnen en willen ze dat ook?

S “Vorig jaar is de zogenaamde praktijkgids uitgekomen ter ondersteuning van de kleine auditfuncties bij het invullen van de IIA Standards. De praktijkgids is juist op dit punt helder: IAF’s, groot of klein, staan min of meer voor dezelfde uitdaging. In de inleiding van de gids wordt al aangegeven dat ook de kleine auditfuncties kunnen voldoen aan de IIA-standaarden. Grotere IAF’s hebben weliswaar dezelfde uitdagingen, maar de uitdagingen komen vaker voor bij kleine IAF’s en zijn voor hen moeilijker het hoofd te bieden. In de gids worden adviezen aangereikt hoe aan de uitdagingen tegemoet te komen. Het College Kwaliteitstoetsingen (CTK) is momenteel in gesprek met de commissie Vaktechniek van IIA. Een van de zes hot issues is hoe kleine IAF’s de standaarden kunnen naleven. Ik neem daarin deel vanuit PAS. We stellen nu vanuit PAS een werkgroep samen die, uitgaande van de tips uit de praktijkgids, verdere invulling gaat geven aan met name de compenserende maatregelen (safeguards) waarmee goed kan worden gewerkt door de kleine IAF’s. Om dit verder inzicht-

lijk te maken, hebben we met een aantal betrokkenen de ‘mate van uitdaging’ ten aanzien van bepaalde standards geanalyseerd (zie *figuur 1*).”

M “De vraag is of IIA in staat is om die certificering voor haar rekening te nemen. In een paar publicaties heb ik al betoogd dat IIA op verzoeken van de PAS-groep weliswaar is ingegaan, maar dat daaruit nog weinig concreets is voortgekomen. Dat laatste bleek vooral bij het vertalen van de praktijkgids en het niet openstaan voor het voorstel om tot vormen van ‘peer reviewing’ te komen.³

Door vast te houden aan de rule-basedopvattingen van IIA Inc, geeft IIA Nederland ook min of meer impliciet toe een dergelijk certificeren niet aan te kunnen. Men incorporeert onvoldoende maatregelen die de onafhankelijkheid van de kleine auditfunctie kunnen borgen, zoals toetsing door organisatieadviesbureaus, gebruikmaken van co-sourcing en het toepassen van guest auditing. Het hoogste goed in auditland lijkt nu te zijn om eenmaal in de vijf jaar door IIA te worden gecertificeerd, een situatie die kennelijk door de grote afdelingen als toereikend wordt ervaren. Dit in tegenstelling tot internal auditors van kleine afdelingen die immers continu door de organisatie worden aangesproken op hun brede kennis en hun zelfreflecterend, anticiperend, invoelend en confronterend vermogen. Of gaat het daar misschien niet over bij de beoordeling van de IAF?”

Hoe stel je eigenlijk vast dat een kleine auditafdeling volwassen is? Zijn daar criteria en normen voor?

M “Ja. We kunnen de volwassenheid van een kleine auditfunctie prima vaststellen, maar vanuit de huidige toetsing is dit onvoldoende goed ingeregeld. Uit de ervaringen die binnen PAS-bijeenkomsten zijn uitgewisseld en uit enig onderzoek blijkt dat succesvolle kleine auditafdelingen voldoen aan kenmerken als:

- het uitvoeren van risk-based onderzoeken;
- een multidisciplinaire samenstelling;
- de dominantie van de bedrijfskundige discipline;
- het beschikken over relevante materiekkennis;
- het uitvoeren van onderzoeken op het vlak van strategieontwikkeling en planvorming;
- de toepassing van single page reporting;
- het kunnen inspelen op de tone at the top;
- fungeren als kweekvijver voor topmanagement.

Allemaal meetbare grootheden. Minder meetbaar, maar niet minder essentieel is het handelen van Audit naar het Europese model (meer principle based c.q. management control) versus de aanpak die ik als het VS-model beschouw (rule based c.q. interne controle). De vraag is hoe we toch die Brits-Nederlandse geaardheid bij het leveren van feedback of aanvullende

zekerheid aan het bestuur van de onderneming kunnen combineren met onderzoeksresultaten naar beheersings- en ontwikkelingsmodellen die ons vanuit het controle-driven IIA Inc. bereiken. Modellen die IIA Nederland naar mijn opvatting iets te kritiekloos volgt.”

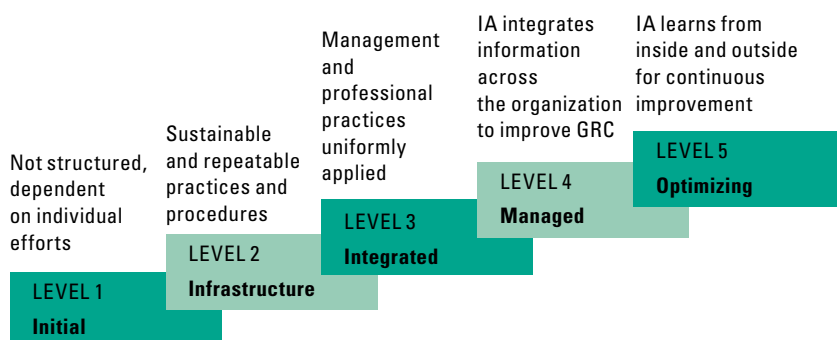
S “Vanuit de vaktechnische commissie van IIA bereid ik op dit moment een survey voor onder alle (kleine) IAF’s om de stand van Internal Audit in Nederland in kaart te brengen aan de hand van het Internal Audit Capability Model van IIA Inc. Dit model is in 2009 ontwikkeld en gevalideerd door zo’n driehonderd deelnemende leden van IIA uit de hele wereld. Uit een eerste ronde met een focusgroep komen interessante beelden, waaruit ook blijkt wat we in Nederland belangrijk vinden ten opzichte van de VS. De niveaus 1 tot en met 3 komen overeen met de IIA Standards. De niveaus daarboven tonen de ambitiegraad die behoort bij high class auditing. In het model worden de volgende elementen onderkend (zie *figuur 2*):

- Services and Role of IA;
- People management;
- Professional Practices
- Performance Management & accountability;
- Organizational Relationships & Culture;
- Governance Structures.

STANDAARD NR	OMSCHRIJVING	MATE VAN UITDAGING
1000	Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid	L
1100	Onafhankelijkheid en objectiviteit	H
1200	Vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid	M
1300	Programma voor kwaliteitsbewaking en verbetering	H
2000	Management van de internal auditfunctie	H
2100	Aard van het werk	M
2200	Planning van de opdracht	H
2300	Uitvoering van de opdracht	H
2400	Communicatie van resultaten	M
2500	Toezicht op de opvolging	M
2600	Het aanvaarden van risico’s door het senior management	M

■ = Laag ■ = Gemiddeld ■ = Hoog

Figuur 1. IIA Standards en de mate van uitdaging voor de kleine IAF



Figuur 2. Ontwikkelpad auditfuncties

Binnen deze elementen kan op vijf niveaus worden gescoord op bouwstenen die bij de niveaus behoren, zoals een op risico’s gebaseerde auditplanning ten opzichte van een op managementprioriteiten gebaseerde planning.”

Als je de kleine auditafdelingen vergelijkt met de grote, wat zijn dan onderscheidende elementen?

S “De grootste uitdaging is waarschijnlijk de bemensing. Op de competenties, maar vooral de vaardigheden van de medewerkers van een kleine auditfunctie wordt een groot beroep gedaan. Er zijn schapen met vijf of meer poten gewenst. Dat schap moet vaktechnisch allround zijn, maar ook nog eens de cultuur goed aanvoelen, een goed luisteraar zijn en goed weten wanneer en hoe iets kan worden verkocht. Maar ook het behouden van medewerkers is belangrijker voor een kleine IAF dan voor een grotere IAF vanwege de kwetsbaarheid van de kleine omvang. Ten slotte is ook het efficiënt omgaan met de (schaarse) beschikbare tijd een uitdaging. Dit kan inhouden dat je bijvoorbeeld meer werkt met control self assessments, dat je bij tijd en wijle op projectbasis capaciteit inhuurt en dat je met de externe accountant werkafspraken maakt.”

M “Het meest kenmerkende verschil vind ik dat de kleine auditafdeling haar bestaansrecht en dus haar professionaliteit continu moet kunnen bewijzen. De leiding van de organisatie gaat niet uit van ‘in het verleden behaalde resultaten’ en schuwt nogal eens formele uitgangspunten zoals een auditcharter. De internal auditor wordt gezien als partner in business die in het belang van de organisatie de meest risicovolle processen aanpakt. De auditor zal korte doorlooptijden (moeten) hanteren en onderzoeksresultaten stante pede aan het management (moeten) melden in de vorm van bondige notities die in managementvergaderingen mondeling worden toegelicht. Het is onnodig om te stellen dat de geloofwaardigheid van die auditor is gestoeld op consequent en transparant gedrag alsmede op het vermogen zich positiefkritisch te kunnen opstellen. De internal auditor dus als de verbindende factor in een organisatie die elke dag maar weer met een enorme dynamiek de uitdagingen, spanningen en verstoringen het hoofd moet kunnen bieden.”

Hoe denken jullie over de toekomst van de kleine IAF? Horen we ooit nog wat van de commissie PAS?

M “Marcel Pheijffer gaf in een interview aan dat de IAF niet bestaat.⁴ Zijn uiteenzetting is even helder als confronterend. De auditfunctie zal zich in de praktijk nog moeten bewijzen. In deze tijd worden grote auditafdelingen onmiskenbaar afgeslankt. Men heeft de toegevoegde waarde daarvan veelal niet afdoende kunnen aantonen. Zowel in theoretische zin (het three lines of defence model veronderstelt een sterke interne controle in de eerste en tweede lijn), als in de praktijk (een tweetjes met de externe accountant), zijn deze afdelingen niet voldoende in staat gebleken de handen van het topmanagement op elkaar te krijgen. De toekomst is onmiskenbaar aan de kleine auditfunctie. Een toekomst waaraan we tijdens de PAS-praktijkdagen proberen bij te dragen. Daarbij voortbordurend op wat in de PAS-groep al is bereikt en kennismemend van de ervaringen van die auditors die dag in dag uit de kleine auditfuncties in ondernemingsland bemannen en daar hun feedbackrol op een uitstekende wijze vervullen. De PAS-community zal dus zeker van zich laten horen!”

S “Het buzz word is inderdaad de ‘PAS-community’. De rode draad is verdere uitbouw en meer actieve participatie van de leden van PAS. We willen leden voor peer reviews en de uitwerking van best practices voor de kleine IAF’s mobiliseren. We willen ondersteunen door vaktechniek, zoals methoden en technieken, beschikbaar te stellen. Daar blijkt grote behoefte aan te bestaan, in ieder geval door van elkaar te horen en te zien hoe zaken zijn geregeld. Een aantal van die uitdagingen in het kwaliteitsbeheer kan juist goed in communityverband worden ingevuld. Dus elkaar waarschijnlijk meer in werkgroepverband ontmoeten en de professionele dialoog ook langs die kant bevorderen.”

Waarom hebben jullie een speciale dag voor de kleine IAF georganiseerd?

S “Zoals al gesteld, willen we kennis delen. Binnen de kleine internal auditfuncties speelt op het ogenblik het een en ander. Veel van de ontwikkelingen die spelen worden gecoördineerd door PAS, die zich als commissie van IIA ten doel heeft gesteld om als een soort vaktechnische commissie voor de kleine IAF’s te werken. Een deel van de kleine IAF’s heeft zich gemeld via de LinkedIn-site van PAS. Een vaste kern neemt jaarlijks deel aan de circa drie PAS-bijeenkomsten, waar een actueel onderwerp wordt besproken, zoals de three lines of defence, risicomangement en IT-controls. In 2013 organiseren we een aantal seminars met de titel ‘Hoe voegt een kleine IAF waarde toe aan de organisatie?’ Thema’s zijn het Internal Audit Capability Model en hoe kleine IAF’s tegemoet kunnen komen aan de IIA Standards. Verder worden de ontwikkelingen rond de kleine IAF’s geschetst.”

M “Het organiseren van deze PAS-dag is een nieuwe mijlpaal in het bestaan van de PAS-groep, we bestaan al sinds 2005. Mogelijk dat er met de start van deze eendaagse bijeenkomsten wederom sprake is van een mijlpaal in de ontwikkeling van de kleine auditfunctie. Nu lijken we echt meters te gaan maken.” □

Noten

1. Internationaal Monetair Fonds.
2. Bank voor Internationale Betalingen.
3. ‘Praktijkgids en peerreviewing...’, *Audit Magazine*, december 2011.
4. ‘De IAF bestaat niet’, *Audit Magazine*, juni 2012.