

# EVOLUTIE INTERNAL AUDITING

## proactiever en confronterender

Dankzij de toegenomen aandacht voor corporate governance neemt het belang van de operational of interne auditfunctie toe. De auditor zal een antwoord moeten vinden op deze nieuwe eisen en verwachtingen door verder te professionaliseren en zich te herpositioneren ten opzichte van de accountant.

De internal auditor moet tegenwoordig meer in zijn mars hebben dan excelleren in zijn 'traditionele' rol: het feedback geven op het stelsel van beheersingskaders en -maatregelen. Hij/Zij moet de focus nu vooral proactief richten op nieuwe risico's voor het topmanagement. Vooral de groeiende rol van toezichthouders, toenemende verantwoordingsplichten van het management en structuurveranderingen als fusies, overnames en ingrijpende reorganisaties, zullen de agenda van de auditor gaan bepalen. Tegelijkertijd moet de auditor het objectieve, deskundige en pro-actieve karakter van de auditfunctie blijven waarborgen. Het controllersvak laat overigens een soortgelijk beeld zien. Deze ontwikkelingen bieden kansen om via onderzoek en zelfreflectie de professie wezenlijk te herformuleren en te herprofilen. Maar er zijn ook potentiële bedreigingen: accountants bewegen zich steeds meer op het auditorsvlak. Binnen de beroepsgroep (IIA, Instituut van Internal Auditors) en de opleidingen (UvA, Erasmus) worden deze trends op de voet gevolgd om zo nieuwe inhoud te geven aan de functie van auditor.

### VERANDERINGEN IN MAATSCHAPPELIJKE CONTEXT

Toenemend extern toezicht legt vanaf de jaren '90 een grote druk op het systeem van internal control. Vooral vanuit de VS is een beweging op gang gekomen om zichtbaar te voldoen aan wet- en regelgeving, processen effectief en efficiënt in te richten en transparantie en betrouwbaarheid te borgen. Over steeds meer aspecten moet in 'internal control statements' worden gerapporteerd. Ging het vroeger alleen over financiële kaders, tegenwoordig, naast hernieuwde aandacht daarvoor (Sarbanes Oxley Act), ook over duurzaamheid en maatschappelijk imago. De interne auditfunctie moet wettelijk aan steeds hogere eisen voldoen.

Deze gestegen belangstelling geeft de auditor de kans zich hernieuwd te profileren en eens te meer zijn toegevoegde waarde te bewijzen. Zo schatte vroeger de auditor de risico's voor de organisatie in, nu ligt die verantwoordelijkheid in de lijn. Door deze herpositionering is het meer en meer de auditor, die het riskmanagementproces initieert en begeleidt, om zich daarna te beperken tot audits van de protocollen. Dat is een voorbeeld van evolutie naar een meer proactieve en confronterende audit-benadering.

Audits naar hoe de interne organisatie is ingesteld op het inspelen en anticiperen op de omgeving (markt en belanghebbenden) geven het management aanvullende zekerheid over de mate van compliance. Audits naar de totstandkoming van interne verklaringen kunnen leiden tot het verbeteren van de kwaliteit van de externe verantwoording. Dat laatste is soms aanleiding tot enige zorg over de onafhankelijkheid van de auditor. Men (vooral financiële toezichthouders) vraagt hem tegenwoordig geregeld internal control statements te ondertekenen, dan wel om zelf verklaringen af te geven. Terwijl toch de *internal* auditor zijn meerwaarde juist ontleent aan zijn onafhankelijk en waardevrij rapport aan de hoogste leiding, die zich naar de toezichthouders moet verantwoorden. De internal auditor beoordeelt totstandkomingsprotocollen en hoort zich verre van adviezen en oordelen over de feitelijke inhoud van de rapportages te houden.

### AUDITOR VERSUS ACCOUNTANT

De externe accountant neemt als toezichthouder een bijzondere positie in; hij moet in zijn verklaring over de getrouwheid van de (financiële) verslaggeving ook een oordeel uitspreken over de kwaliteit van het systeem van internal control. Bij de checks en balances hoort, dat hij een visie geeft op de inbedding van de internal auditfunctie. Het NIVRA heeft onlangs aangegeven zijn invloed op internal auditing te willen versterken. In een recente publicatie (*Uitbesteding van de internal-controlfunctie*, MAB, 79/1-2 2005) hield de auteur F. van Schaik zelfs een pleidooi voor het door accountantsorganisaties overnemen van de functies van internal control én internal auditing. Voor internal auditors is dat tamelijk bedreigend. De onafhankelijke positie van de auditor dient juist te worden versterkt;

de maatschappij is alleen gediend bij tegengestelde belangen tussen de externe accountant en de internal auditor.

## **VERANDERINGEN BINNEN ORGANISATIES**

Fusies, overnames, shared service centers, outsourcing etcetera hebben een grote impact op de eisen van transparantie, sturing en beheersing. Dat biedt de auditfunctie perspectief om zich meer proactief (bijvoorbeeld door het reviewen van due diligence-trajecten) op te stellen en zo al vroeg betrokken te worden bij wezenlijke organisatieveranderingen en structuuraanpassingen.

Bij de invoering van SOx is gebleek dat het gangbare controlsysteem aan een ingrijpende verbouwing toe is. Het testen en beoordelen van de nieuwe beheersingskaders en -maatregelen leidt tot een oordeel over de effectiviteit en betrouwbaarheid van het nieuwe systeem. Een enorme workload voor lijn en staven ligt daarmee in het verschiet. Daarbij komt dat deze exercitie ook nog eens niet eenmalig is, integendeel. Het met enige regelmaat testen van de controlmaatregelen moet zeker stellen dat het systeem blijvend aan eisen van effectiviteit en betrouwbaarheid blijft voldoen. Een enorme uitdaging voor het management, voor de controlfunctie én voor de internal auditor.

Het management veronderstelt terecht dat de auditor op de hoogte is van de externe wet- en regelgeving en van structuur- en procesveranderingen die daarvan het gevolg zijn. De internal auditor moet immers op basis van de auditkalender onderzoeken uitvoeren naar de mate waarin de organisatie in staat zal zijn om het systeem van internal control aan de gewijzigde omstandigheden aan te passen. Dat impliceert onder meer dat beoordeeld zal moeten worden of systemen en (waarderings)manuals aan de nieuwe standaards zijn aangepast; of adequate afspraken zijn gemaakt over vorm en inhoud van de internal control statements; dat bestaande managementcontracten worden aangepast op het punt van bevoegdheden en verantwoordelijkheden in het kader van SOx; dat opzet van de beheersingsmaatregelen voldoet aan SOx-eisen enzovoorts.

Het invoeren van beheersingsmaatregelen in het kader van de Sarbanes Oxley-wetgeving wordt wat graag aan internal audit overgelaten. Dat kan betekenen dat de internal auditor zich de vraag moet stellen of hij het ontwerp van beheersingsmaatregelen en het uitvoeren van testwerkzaamheden zelf voor zijn rekening zou willen nemen. In de praktijk wordt wel gekozen voor een middenweg: het tijdelijk participeren in en ondersteunen van onderzoeksteams, onder eindverantwoordelijkheid van het lijn- of stafmanagement. Inzet van de auditor gebeurt dan op basis van zijn specifieke kennis en ervaring op het betreffende onderzoeksterrein.

Helaas is deze optie in het kader van SOx echter niet mogelijk. Sarbanes Oxley verbiedt immers expliciet dat de externe accountant zou leunen op de werkzaamheden van de internal auditor. Er zal in Nederland luid en duidelijk voor de onafhankelijke oordelende rol en onafhankelijke positie van de auditor moeten worden gekozen. Ook internationaal gaan er steeds meer stemmen op om vanuit dit perspectief te gaan werken.

## **BUNDELING VAN KRACHTEN**

De functie van internal auditor zal haar bestaansrecht bewijzen, als de auditor in staat is om juist binnen de toenemende complexiteit toegevoegde waarde te blijven leveren. Het inspelen op de veranderingen en de implicaties die zij hebben voor aansturing en beheersing zijn uitdagingen voor de auditor. Door een verbreding van disciplines binnen de auditfunctie kan er beter worden afgestemd op de aard van risico's en op de plannen binnen de organisatie. Dat opent de mogelijkheid om binnen de organisatie één internal audit- instantie te creëren, door voorheen gescheiden activiteiten, bijvoorbeeld IT-auditing, milieu-auditing, compliance-auditing en auditing van de financiële systemen, te bundelen.

De auditor blijft bij uitstek diegene, die het topmanagement aanvullende zekerheid kan en moet verstrekken over het sturings- en beheersingskader. Dezer dagen proberen ook certificerende accountants hun toegevoegde waarde te herijken, ten koste van de onafhankelijke positie van de internal auditor. Uitdagingen en bedreigingen wisselen elkaar dus af, als het gaat om het verder professionaliseren van de toetsende functie in de organisatie. Het groeiend belang van de internal auditfunctie voor de kwaliteit van beheersing en verantwoording is evenwel evident.

*Door Arie Molenkamp*