

De definitie van Internal Auditing: de communicerende vaten Assurance en Consulting activity

Nog net in de vorige eeuw verscheen een uitdagende definitie van Internal Auditing met de termen Assurance en Consulting activity. Het leidde tot veel discussie en gaf ook duidelijk ‘denkrichtingen’ weer binnen het IA-nl. Er is sprake van een tweedeling die je, te grof, maar voor velen herkenbaar, zou kunnen duiden in de accountancy-opgeleiden enerzijds en operational auditing-opgeleiden anderzijds. En natuurlijk, ook daarbinnen zijn weer richtingen te onderkennen. Toen the Internationaal Federation of Accountants (IFAc) de term ‘Assurance’ extra lading gaf door er (met name rapportage-) eisen aan te koppelen, werd ook de definitie van het IIA in de praktijk mee-gekleurd.

In deze bijdrage beschrijven we de interpretaties van de IA-definitie die we in IIA-inc. literatuur en in praktijkgesprekken met hoofden en MT-leden Internal Audit tegenkomen en een idee hoe te komen tot meer eenduidigheid. We starten daartoe met het afpellen van de definitie van IA zoals opgenomen op na.theiia.org en zoeken in op het begrippenpaar Assurance en Consulting activity en auditterterminologie uit de praktijk.

A. De definitie van Internal Auditing uit 1999

“Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”

De woorden independent en objective staan in veel auditdefinities. Er is veel over te zeggen, maar direct daarna staat wat in auditland stof deed opwaaien: assurance and consulting activity! Assurance werd in die tijd nog ‘automatisch’ gelezen als aanvullende zekerheid verschaffen; en dat doe je met toetsend onderzoek of audits. Internal audit ‘doet’ dus aan audits. Maar volgens deze definitie dus ook aan consulting activities! En auditors en consultants gingen in die tijd niet altijd ‘gemakkelijk door een deur’. Auditors zagen hun consultancy collega’s als (te) snelle jongens die nog weleens ‘zonder degelijke kennis van AO/IC’ adviseerden over de procesinrichting. We herinneren ons dat Business Process Redesign (BPR)-consultants adviseerden om de in achtereenvolgende managementletters van de accountant geadviseerde controle-technische functiescheidingen ongedaan te maken. Consulting activities is een term die door veel Nederlandse accountants niet wordt geassocieerd met werkzaamheden van auditors.

Vertaald in het Nederlands staat op de IIA-inc.-site:

“Internal auditing biedt onafhankelijke en objectieve audit- en adviesdiensten, die bedoeld zijn om meerwaarde te leveren en de activiteiten van een organisatie te verbeteren. De internal auditfunctie helpt een organisatie haar doelstellingen te realiseren door op basis van een systematische en gedisciplineerde aanpak de doelmatigheid van de processen van governance, risicomangement en beheersing te evalueren en te verbeteren.”

Consulting activities is naar het Nederlands vertaald in adviesdiensten! En dat is toch wat wonderlijk wanneer je leest wat het IIA-inc. onder consulting activities verstaat: ‘activities as conducting internal control training, providing **advice** to management about the control

concerns in new systems, drafting policies, and participating in quality teams.’ De term adviesdiensten wordt in de praktijk veel gehanteerd voor toetsende werkzaamheden waarbij de onderbouwing of de dossiervorming niet voldoet aan de verwachting van IFAC-assurance-producten. Hier dus een eerste effect van het gebruik en de extra lading van de term Assurance door IFAC!

Een tweede effect van de IFAC-terminologie is dat assurance wordt gelezen als een product waarbij drie partijen betrokken zijn (opdrachtgever, auditee en auditor) en Advisory wordt gehanteerd wanneer de opdrachtgever tevens auditee is. Dit is niet vreemd, omdat de rapportage-eisen van IFAC als bestaansredenen hebben dat derden-gebruikers (veelal ook het maatschappelijk verkeer) een juiste interpretatie moeten kunnen vormen op basis van de uiting van de opdrachtgever gecombineerd met het oordeel van de auditor daarbij. Standaardisatie helpt ‘de verstandige leek’ een assurance-uiting niet mis te verstaan. En indien een opdrachtgever, tevens auditee, in de tweepartijen setting (mede) de normering kan bepalen op basis waarvan de auditor tot een uitspraak komt, kan minimaal de schijn ontstaan dat de auditor zijn oren te veel naar die opdrachtgever heeft laten hangen. Wat het weer gecompliceerd maakt is dat IFAC met artikel 16 toch een 2-partijensituatie binnen het assurance-stramien mogelijk maakt! Omringd met wat voorwaarden, maar toch.

De vertaling van ‘effectiveness’ in ‘doelmatigheid’ in de Nederlandse definitie is om twee redenen niet juist: tekstueel en materieel. Ook bij de (rijks)overheid lijkt inmiddels overeenstemming te bestaan over het uitgangspunt dat doelmatig een synoniem is van efficiënt en dat dan tevens moet zijn voldaan aan effectiviteit (doeltreffendheid). Maar onderzoekstechnisch is het aantonen van efficiëntie een lastige extra stap na het aantonen van effectiviteit! Dit standaard opnemen in de auditdefinitie creëert op voorhand een verwachtingskloof! We doen een poging dit concreet te maken:

Als effectiviteit betekent dat een weg wordt gevolgd die tot Rome rijkt en efficiëntie de ‘meest geschikte’ weg is naar Rome, kunnen we als auditor als eerste beoordelen of sprake is van effectiviteit door vast te stellen dat ‘men’ in Rome is aangekomen; of dat mag worden aangenomen dat dit goed mogelijk is. Om vervolgens ook de efficiëntie van de tocht naar Rome vast te stellen, moet het management eerst definiëren wat ‘meest geschikte’ behelst. De neiging is groot hier ‘de kortste weg’ in te vullen, maar die hoeft niet te stroken met andere (beleids)richtlijnen, bijvoorbeeld op het vlak van veiligheid, het kan ongeschikt zijn voor het voertuig dat de organisatie ter beschikking staat of niet in lijn zijn met neven doelstellingen van de organisatie: teambuilding, site-seeing, nieuwe klanten ontmoeten et cetera. Omdat het duiden van effectiviteitseisen in de praktijk al lastig genoeg is, en efficiëntievraagstukken veel extra (onderzoeks)tijd vergen, gaan wij voor de term effectiviteit in de definitie (of kiezen we voor de persé nader te definiëren term: kwaliteit?).

Terug naar de definitie van IA: de objecten van audit zijn niet goed van elkaar te scheiden: processen van governance, risicomanagement en beheersing overlappen elkaar:

- Governance: te vertalen in ‘bestuur’ (sturing, verantwoording en toezicht)
- Risicomanagement: of risicobeheer? Het is nadrukkelijk breder dan risico-evaluatie of assessment; het omvat het treffen van (corrigerende) maatregelen (beheersing) en *besturing*.

¹ RPE artikel 1e. *Doelmatigheid van het beleid*: de relatie tussen de effecten van het beleid en de kosten van het beleid: Een (voorgenomen) handelwijze is doelmatig of efficiënt het bereiken van een doel met gebruik van zo weinig mogelijk middelen. De kosten in verhouding staan tot de opbrengsten.

- Beheersing: bijsturing (besturing) om doelstellingen te realiseren.

De IA-definitie overschrijdt de verantwoordelijkheden van IA met de opmerking dat IA de auditobjecten evalueert én verbetert! ‘*Helpen verbeteren*’ via evaluaties of toetsingen en met de mogelijke bijproducten van die evaluaties maakt de eigenstandige verantwoordelijkheid van management concreet (en daarbij de onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor *ten aanzien van die objecten en de verantwoordelijken daarvan* bij een volgende evaluatie). (Schijn van) afhankelijkheid is toch de grote zorg van auditors?

B. Nadere uitwerking van de begrippen Assurance en Consulting Activity

Als vermeld gaat de Nederlandse definitie van IA in de eerste zin al wat mank door de vertaling van ‘consulting activity’ in ‘adviesdiensten’. De uitleg van IIA-inc. van consulting activiteiten is: ‘advisory and related client service activities, the nature and scope of which are agreed upon with the client and which are intended to add value and improve an organization’s operations.’

Het Nederlandse ‘advies’ lijkt te zijn bedoeld als ‘alle IA-activiteiten die geen assurance mogen worden genoemd. Maar als vertaling van ‘advice’ is het een versmalling van wat IIA-inc. beoogt met Consulting activities. Andersom moet ‘to add value’ weer niet te strikt worden beperkt tot de Consulting Activities. We mogen toch hopen dat ook het verlenen van Assurance waarde toevoegt!

‘Consulting activities [] include [] such activities as conducting internal control training, providing advice to management about the control concerns in new systems, drafting policies, and participating in quality teams.’

Deze opsomming van mogelijke activiteiten zal menig auditor doen vrezen voor zijn ‘objectiviteit’ en ‘onafhankelijkheid’. CIA’s herinneren zich mogelijk nog dat goede CIA-testantwoorden in lijn zijn met: ‘geen gedetailleerde procedurebeschrijvingen aanleveren’ en ‘pas weer auditen als het advies meer dan een jaar geleden is gegeven’.

Als opsomming van Assurance engagements dient de tekst:

‘Examples of the types of engagements that would be considered assurance engagements include financial, performance, compliance, system security, and due diligence audits.’

Bij due diligence haken wij nadrukkelijk af; gezien de aard van due diligence opdrachten en de in de praktijk beschikbare (doorloop)tijd en budgetten geven we juist géén zekerheid. De verschuiving in veel literatuur van de term Assurance richting het gebruik van het woord door IFAC is begrijpelijk en wat ons betreft geen probleem, aangezien we Assurance en Consulting Services zien als communicerende vaten. Wat niet meer past binnen een interpretatie van Assurance maakt dan onderdeel uit van Consulting Services. Ook Urton Anderson presenteert het overeenkomstig en noemt het een Assurance/Consulting Continuum (*Chapter 4 Assurance and Consulting Services, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003*). De vierde editie uit 2017 heeft overigens de titel Assurance and Advisory Services meegekregen (voorheen Assurance and *Consulting Services*), in lijn met het taalgebruik van de grote accountancy-firms. Consulting en Advisory worden daarin synoniemen genoemd en in de contextkaders spreken de auteurs bijvoorbeeld van een ‘advisory consulting review’ en blijkt uit voorbeelden dat ook advisory (of consulting?) engagements vooral uit toetsende onderzoeken bestaan! Als versimpeling wordt het onderscheid tussen assurance en consulting gelegd bij het aantal betrokken partijen: 3

(opdrachtgever, objectverantwoordelijke en auditor) respectievelijk 2 (de opdrachtgever is tevens objectverantwoordelijke. Men vergeet het eerder aangehaalde IFAC artikel 16 om dit vol te kunnen houden.

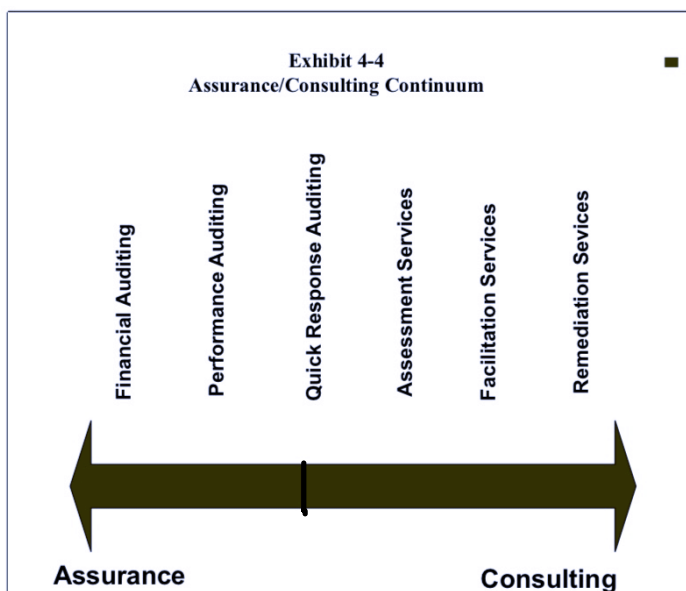
In hoofdstuk 15 ‘The consulting engagement’ van genoemd boek van Urton Anderson wordt ook Insight geïntroduceerd en vele malen het belang van toegevoegde waarde van IA herhaald, maar worden de auteurs helaas niet erg concreet. Wel wordt een ‘blended engagement’ vermeld en in voorbeelden toegelicht; een combinatie van toetsing en advies in de twee bekende vormen:

- Advisering ‘aan de voorkant’ (in onze terminologie), bijvoorbeeld gericht op een toetsbare normstelling;
- Aanbevelingen na de toetsing, veelal gericht op het doen opheffen van ‘bevindingen’.

Urton Anderson beschrijft in Hoofdstuk 4 van Assurance and Consulting Services uit 2003 nog drie verschillen tussen assurance en consulting:

1. De drie versus twee-partijen opzet (zie de eerder gemaakte opmerkingen).
2. “Assurance engagements require an opinion as to the result whereas consulting engagements produce recommendations if indeed there is any formal reporting involved.”
3. “Consulting engagements may be declined by the audit function without need of elaborate justification. Assurance engagements are mandatory *once it has been identified as an area of need.*”

Het ‘meer-bazen-effect’ voor de auditfunctie komt hier nadrukkelijk tot uiting. Na accordering van de auditkalender wordt van de CAE verwacht deze na te leven en de consulting activities, veelal verzoeken buiten de auditkalender om van individuele leden van het AC of andere managers, te beperken tot wat de assurance-werkzaamheden niet schaadt. Herkenbare praktijk in Nederland, maar toch wonderlijk wanneer ‘toegevoegde waarde’ zo hoog in het vaandel hoort te staan!



En hoewel Anderson spreekt van een Assurance/Consulting Continuum (onze term: ‘communicerende vaten’) geeft hij in zijn exhibit 4-4 een veelbetekenende verticale streep door de dubbele pijl. Om vervolgens onze standaarden vooral van waarde te verklaren voor derde partijen! “Auditing and assurance standards are the primary mechanisms that have developed to protect the interests of the **third party** and that allow for efficient engagement contracting for assurance services.” De daaropvolgende tekst lijkt vooral te zijn ingegeven door het ‘schijn van afhankelijkheid denken’ door derde

partijen als het gaat om werkzaamheden van IAD’s. Wat ons betreft mag die discussie worden beslecht met de uitspraken:

1. Als IA-werkzaamheden omwille van schijn van afhankelijkheid moeten worden beperkt tot de optiek van en worden verricht op de wijze van externe audits, kan het beter door die externen worden verricht.
2. Als IA-werkzaamheden verricht voor interne partijen een schijn van partijdigheid behouden voor derden, moet een externe auditor dit op basis van reviewwerk kunnen wegnemen (mits deze voldoende methodologisch is onderlegd).

Overigens geeft de scheidslijn in de dubbele pijl direct voor Quick Response Auditing ons de indruk dat ook in deze weergave de onderliggende gedachte is dat ‘de mate van zekerheid’ afneemt van links naar rechts in Exhibit 4-4. Ook dit zien we als een vorm van external audit-denken; het miskent de grote toegevoegde waarde van een IAD binnen een organisatie die ‘in continuïteit’ het organisatiespecifieke ‘inademt’ en daarmee niet beperkt wordt door de beperkte (doorloop)tijd van een opdracht (een beperking van external audits).

Anders geformuleerd: Waarom worden mogelijke nadelen van interne betrokkenheid van auditors (collisiegevaar) steeds zwaarder benadrukt dan de voordelen zoals intrinsieke motivatie, doorleefd begrip van de organisatie en ervaring hebben met de (informele) organisatie? Overdrijving van het onafhankelijkheidsdenken veroorzaakt een enorme verarming van audits en templatisme. En ondergraaft daarmee als zodanig de o zo belangrijk geachte toegevoegde waarde ...

Maar mogelijk doen we Anderson te kort, aangezien hij ook aangeeft: “Thus, external audit appears to require more extensive standards than internal audit.” En: “Consulting in contrast involves only two parties [...]. There is no absent third-party requiring protection, so there is no need for standards stating that the scope of work must be up to the auditor; in consulting services if the client (activity management) does not see the potential value of doing further work in an area the client is free to have the auditor stop. Nor do we have need in standards for specific reporting requirements such as the requirement that there must be a written report or for requirements for follow-up on engagement results. There may be written reports and auditors may do follow-up, but these are determined in the specific engagement contract and at the request, or at least with the agreement, of the client.” Bovenstaande gedachten hebben we als maatwerkaudits uitgewerkt in ons Management Control Auditing-boek van medio 2017. Opdrachtgeverschap is de basis voor audits met ‘directe relevantie’.

We haken vervolgens weer af als Anderson aangeeft “consulting engagements produce recommendations if indeed there is any formal reporting involved.” Ook maatwerkonderzoeken resulteren in een conclusie op een toetsende maatwerkvraag! We drukken het echter niet uit in standaard opinies zoals ‘unsatisfactory’. Waarom zou je het ook een dergelijke negatieve connotatie meegeven?

En er zijn ook zeker alternatieven voor het strakke “... assurance engagements are mandatory in the sense that the audit function cannot arbitrarily decide not to undertake an assurance engagement once it has been identified as an area of need.

Ook hier is goed opdrachtgeverschap de oplossing; een AC moet managers ook kunnen overtuigen tot opdrachtgeverschap van een maatwerkonderzoeken, als management niet zelfstandig tot verbetering en doelrealisatie kan komen.

C. Een indeling van IA-werkzaamheden naar de COSO-IC doelstellingen

COSO-internal control denkende auditors herkennen onderstaande tweedeling van waarden van de IAF. We herkennen er ook een indeling van Nederlandse IAD in, nog vaak aangeduid met Financial audit versus Operational audit. Soms ook met Compliance audits en Integrated

audits. En hoewel ‘effectiveness and efficiency’ een brede optiek suggereert zijn de uitwerkingen in de praktijk hoe je effectief tot een op betrouwbaarheid gebaseerde procesbeheersing komt, waarbij efficiëntie zich beperkt tot standaardiseren en liefst automatiseren wat nog gaat op de wijze zoals medewerkers het hebben laten ontstaan. Met aan IFAC-assurance richtlijnen onderhevige auditrapporten wordt ‘change’ afgedwongen, maar dit is nog geen garantie voor ‘value’ in de zin van doelrealisatie. Ook is de vraag of Operating Management in een dergelijke setting daadwerkelijk opdrachtgever is als de audits op initiatief van de IAD op de door het AC geaccordeerde auditjaarkalender verschijnen. U proeft het goed: we zijn geen voorstander van dit onderscheid. Ook omdat een AC zich niet kan beperken tot betrouwbare data, maar zich verantwoordelijk zal voelen voor het realiseren van de ondernemingsdoelstellingen. En omdat Operating Management natuurlijk gehouden is aan alle COSO-doelstellingen en daarmee de ‘Agents of Change’ in continuïteit ook de ‘Quality of data’ dienen te verbeteren. De IAD blijft met dit gedachtengoed te dicht bij de al oude Interne Accountantsdienst en kan omwille van management van verwachtingen dan misschien maar beter weer zo heten.

Met een COSO-internal control interpretatie in het achterhoofd is ook een waarde van IA onderscheiden naar Audit Committee/ Board en Operational Management. Customers Value by Scope of Work:

Audit Committee/ Board	Operating Management
<ul style="list-style-type: none"> • Safeguarding Assets 	<ul style="list-style-type: none"> • Effectiveness and Efficiency of Operations
<ul style="list-style-type: none"> • Compliance with laws and Regulations 	
<ul style="list-style-type: none"> • Reliability of Data 	
Value: Improve quality of Information	Value: Agent of change

D. Hoe te komen tot meer eenduidigheid?

We concluderen dat de bestaande definitie van IA al bij het uitkomen tot discussie leidde en negentien jaar later ook in Nederland nog verschillend wordt geïnterpreteerd. Wat iedereen lijkt aan te spreken is de nadruk op adding value (toegevoegde waarde) voor de organisatie. De manier waarop dat te bereiken en of dat met alleen Assurance kan of met Consulting moet (soms zelfs mag!) blijft afhankelijk van ervaring, achtergronden en misschien ook lef van de eindverantwoordelijk auditors.

Als we het Nederlandse veld aan IAD’s overzien speelt ook de branche en met name de dominantie van toezichthouders in de branche een rol. Laten we ook zo eerlijk zijn te onderkennen dat niet de auditor, zelfs niet de auditberoepsorganisatie, maar vooral topmanagement bepaalt hoe de IA-functie wordt ingezet en zich ontwikkelt.

En daarom is het goed uitvoerig te luisteren naar hun wensen en de achtergronden daarvan te doorzien. Wie bepaalt hun beeld het meest? Wat zijn hun grootste zorgen en daarmee hun behoeften? Om vervolgens na te denken over de mate waarin we dat klakkeloos gaan volgen of concreet maken wat we aanvullend kunnen betekenen en hoe dat het beste aan hen kan worden voorgelegd.

Een bekende valkuil is het (indirect) accepteren van verantwoordelijkheid voor procesbeheersing of doelrealisatie. Idealiter kan Internal audit slechts verantwoordelijk worden gehouden voor een goed ontworpen, uitgevoerde en gepresenteerde audit. En zelfs

² Institute of Internal Auditors (IIA) Research Foundation, Research Opportunities in Internal Auditing, 2003

daarbij is hij al afhankelijk van de opdrachtgever en auditee. De auditor bepaalt niet de norm en dwingt dan ook geen aanpassingen in de procesbeheersing af.

Anders geformuleerd: Als de auditor constateert dat het management met verve de eigen verantwoordelijkheid uitdraagt en eigenaarschap toont, zijn er ‘geen grenzen’ aan de toegevoegde waarde-mogelijkheden van IA; helpen, adviseren, toetsen, ondersteunen... Het is uiteindelijk aan het management op grond van hun verantwoordelijkheid en eigenaarschap wat ze besluiten te doen met de uitkomsten van IA-werkzaamheden.³

Voorts mag van een post-academisch geschoolde onderzoeker worden verwacht dat de verwachtingen, onderzoekswerkzaamheden en de uiteindelijke betrouwbaarheid van het onderzoek concreet worden gemaakt. En ook de verantwoordelijkheden van (opnieuw) de opdrachtgever en auditee moeten daarbij worden geconcretiseerd en nageleefd.

We komen naar onze overtuiging snel tot eenduidigheid in terminologie en aansluiting bij verwachtingen, wanneer we ons ontdoen van auditjargon en ook rapporteren in de taal van de opdrachtgever. Alleen dit is al een reden om intern geen IFAC-rapportage richtlijnen te volgen.

En ook onze producten behoeven geen marketingterminologie.

- Assurance mag weer ‘aanvullende zekerheid’ heten. En geef dan aan wat die aanvulling betreft en waar het op is gebaseerd.
- Een Quick scan is een toetsend onderzoek met een beperkte scope of diepgang (of beide).
- Een advies (uit een ‘Advisory engagement’) is de na onderzoek overgebleven alternatieve oplossing. Vermeld dan welke alternatieven om welke reden zijn afgefallen en wat de feitelijke onderzoeksbasis is voor die conclusie. U zult dan opmerken hoe weinig dit verschilt van een toetsend onderzoek dat onder de term Audit wordt aangeboden.

Wees transparant over de werkwijze, met welke optiek naar precies welk object u heeft gekeken en hoe zeker u bent over de onderzoeksuitkomst. De opdrachtgever en (zeker) de auditee weten al hoe complex de praktijk is die u gaat onderzoeken. Juist daarom vragen ze u deze te onderzoeken!

Kortom: wees concreet en denk goed na over u en uw producten overkomen bij het (top)management.

Hoe dit aan te pakken hebben we uitvoerig beschreven in ons boek uit 2017: Management Control Auditing: Bijdragen aan doelrealisatie en verbetering (zie www.auditing.nl/boekwinkel) en is onderwerp van onze trainingen Verbetergericht Auditen.

*Ron de Korte RA RE RO is Partner van ACS Partners te Doorn.
Hij begeleidt 2- en 3- lijns afdelingen in hun professionalisering, bijvoorbeeld door training in en ondersteuning van audits/ onderzoeken en het verstevigen van de onderzoeks-, rapportage en adviesvaardigheden.*

³ In ons boek ‘Management Control Auditing; bijdragen aan doelrealisatie en verandering’ is dit omschreven als de ‘ideaal situatie’ bij IA-verzoeken tot maatwerk audits.