



Instituut van Internal Auditors

Nederland



De internal auditor in Nederland

Een Position Paper waarin IIA Nederland en het overlegorgaan
INTAC van het Koninklijk NIVRA hun visie geven over de rol en positie
van internal audit in Nederland

Inleiding

Over deze Position Paper

Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA) en het overlegorgaan INTAC (van de interne accountants die lid zijn van het Koninklijk NIVRA) geven in deze position paper hun visie op de internal audit functie voor een in Nederland gevestigde organisatie. De inhoud ervan is afgestemd met de Nederlandse Orde van Register EDP-Auditors (NOREA).

De in deze position paper gegeven visie is in lijn met de internationale standaarden op dit gebied die uitgegeven worden door The Institute of Internal Auditors Inc. en The International Federation of Accountants, rekening houdend met de Nederlandse praktijk.

De position paper is bedoeld voor de gebruikers van de diensten van internal auditors, zoals de bestuurder, het management, de auditcommissie en de externe accountant, en niet in de laatste plaats ook voor de internal auditor zelf.

De position paper bevat 16 onderbouwde standpunten voor een goede uitoefening en positionering van de internal audit functie en behandelt de volgende onderwerpen:

- Functie en taak
- Deskundigheid en professionaliteit
- Positionering en objectiviteit
- Toezicht op de internal audit functie
- De relatie met andere interne assurance functies
- De samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant
- De interne certificering

In beginsel zou de internal audit functie aan alle standpunten moeten voldoen, maar specifieke omstandigheden, zoals de invloed van buitenlands recht op internationale ondernemingen, kunnen rechtvaardigen dat deze gedeeltelijk worden nageleefd.

De internal auditor en internal auditing

Een internal auditor oefent in dienstverband van een organisatie beroepsmatig het vak “auditing” uit, waarvoor The Institute of Internal Auditors Inc, gevestigd te

Altamonte Springs (FL) in de Verenigde Staten van Amerika, de volgende, internationaal algemeen aanvaarde definitie van internal auditing heeft vastgesteld:

“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.”

Deze definitie is in de position paper naar de Nederlandse praktijk uitgewerkt, waardoor sommige accenten iets anders gelegd kunnen zijn.

Corporate Governance

Een goed normenkader om de bedrijfsvoering te beheersen vormt een essentieel onderdeel van de corporate governance. Een organisatie kan dat kader zelf ontwikkelen of een algemeen erkend kader adopteren.

Voor de private sector is het COSO model een van de bekendste en algemeen geaccepteerde standaarden voor de beheersing van de bedrijfsvoering. Voor de publieke sector is dat het INTOSAI model. De toepassing van deze modellen bevordert tevens de goede werking van de internal audit functie. Het wezenlijke van controleren (auditing) is immers het toetsen van een gegeven aan een norm en het inschatten van het risico als de norm niet gehaald wordt. De internal audit functie zal daarbij in de regel ook een aanbeveling geven over het terugdringen van het risico. Een goed functionerende internal audit functie helpt dus het management om een organisatie met een goed stelsel van normen te beheersen.

Met het instellen van een adequate internal audit functie speelt de organisatie ook in op nationale en internationale ontwikkelingen. In bepaalde omstandigheden hebben de wet of toezichthoudende organen de internal audit functie voor de private sector verplicht gesteld. Een voorbeeld van nationale regelgeving is de Regeling Organisatie en Beheersing van De Nederlandsche Bank en de Pensioen- & Verzekeringskamer (DNB/PVK) voor de instellingen die onder het toezicht van DNB/PVK staan. Verder komt de organisatie tegemoet aan de maatschappelijke roep om een betere beheersing van organisaties die van maatschappelijk belang zijn.

In de publieke sector stelt de Comptabiliteitswet de internal audit functie voor de rijksoverheid verplicht.

Toepassingsgebied

Deze position paper is van toepassing op de internal audit functie bij de private sector (het bedrijfsleven) en de publieke sector (rijksoverheid, provincie en gemeente).

De bijzondere positie van de internal auditor bij de overheid, zoals vastgelegd in de Comptabiliteitswet, hangt samen met de publieke functie van bijvoorbeeld de Minister, waardoor de publieke dimensie (openbaarheid, transparantie) van de werkzaamheden van deze internal auditor in de rijksoverheid veel groter is dan die van de internal auditor in het bedrijfsleven of de overige publieke sector.

Als het onderscheid tussen de private en de publieke sector niet relevant is, wordt in deze position paper de neutrale aanduiding “organisatie” gebruikt voor vennootschappen en overheidsorganen. De neutrale aanduiding “bestuurder” wordt gebruikt voor de Voorzitter van de Raad van Bestuur (Chief Executive Officer), respectievelijk de Minister en/of Secretaris Generaal (SG) zijnde de hoogste politieke of ambtelijke leiding van een ministerie.

Standpunten en toelichtingen

Functie en taak

- 1. De functie van de internal audit functie bestaat uit het geven van aanvullende zekerheid aan de bestuurder en het management van een organisatie over de effectiviteit en de beheersing van de bedrijfsvoering.**

Het management en de bestuurder zijn primair verantwoordelijk voor toereikende risicomanagement-, beheersings- en besturingsprocessen. De internal auditor verschaft het management en de bestuurder als objectieve waarnemer aanvullende zekerheid en maakt een wezenlijk onderdeel uit van de corporate governance structuur van de organisatie. De functie draagt hierdoor bij aan de realisatie van de organisatiedoelstellingen.

- 2. De taak van de internal audit functie is het evalueren van de beheersing van de bedrijfsvoering door het uitvoeren van audits, het rapporteren en adviseren hierover aan het verantwoordelijke management en de auditcommissie, en het afleggen van verantwoording aan de bestuurder.**

De internal auditor voert diverse soorten audits uit om zich een oordeel te vormen over de mate waarin risicomanagement-, beheersings- en besturingsprocessen toereikend zijn om de doelstellingen van de organisatie te realiseren. Hij rapporteert de uitkomsten van zijn audits aan het verantwoordelijke management, waarbij hij bij de geconstateerde leemten aanbevelingen ter verbetering geeft.

De audits kunnen verschillende doelstellingen hebben, die ieder een eigen aanpak vragen:

- probleemsignalerend: de auditor onderzoekt of er problemen zijn en zo ja, welke dit zijn;
- het stellen van een diagnose: de auditor onderzoekt wat de oorzaak van het probleem is;
- ontwerpgericht: de auditor onderzoekt of de organisatie van de processen, systemen, enz. er toe leidt dat de organisatiedoelstellingen kunnen worden gerealiseerd.

De auditor past naar gelang het object dat hij onderzoekt verschillende soorten audits toe.

Bij een *operational audit* onderzoekt de internal auditor de beheersing van de bedrijfsprocessen, inclusief de beheersing van de processen voor periodieke interne en externe verslaggeving van financiële en niet-financiële gegevens, de geautomatiseerde systemen en de informatie- en technologieomgeving. Deze laatste worden ook wel *EDP/IT-audits* genoemd.

Bij een *financial audit* onderzoekt de internal auditor de betrouwbaarheid van de financiële informatie van de organisatie.

Met *compliance audits* onderzoekt de internal auditor of de organisatie voldoet aan de voor die organisatie geldende interne en externe wet- en regelgeving.

Daarnaast kan de internal auditor ook andere audits uitvoeren, waaronder *safety, health & environment (SHE) audits*, en is het gebruikelijk de internal auditor te betrekken bij *bijzondere onderzoeken*, die bijvoorbeeld het gevolg van fraudes en overnames zijn.

Op verschillende niveau's in de publieke sector vinden, als onderdeel van de financial audit, ook (financiële) *rechtmatigheidsonderzoeken* plaats om vast te stellen of het publieke geld van de overheid rechtmatig wordt geïnd en besteed. Het betreft de rechtmatigheid (in overeenstemming met de relevante wet- en regelgeving) van beheershandelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen die in de jaarrekening dienen te worden verantwoord.

De internal auditor voert deze soorten audits in een voor de organisatie afgewogen verhouding en in samenhang met elkaar uit.

Deskundigheid en professionaliteit

3. De internal audit functie voldoet aan de normen en standaarden van een of meer in Nederland erkende en gezaghebbende beroepsorganisaties.

De beroepsorganisaties die deze normen en standaarden uitvaardigen hebben in hoofdlijnen vier belangrijke taken, die adequate functievervulling van de internal audit functie bevorderen.

De beroepsorganisaties:

- stellen hoge toelatingseisen aan opleiding op het gebied van onderzoeksmethoden en –technieken en aan werkervaring;
- stellen door middel van gedrags- en beroepsregels en richtlijnen voor auditing eisen aan het gedrag van de internal auditor en aan de opzet en uitvoering van de werkzaamheden;

- onderhouden de deskundigheid van de aangesloten leden door middel van verplichte permanente scholing, onderlinge kennisuitwisseling, seminars en vaktechnische publicaties;
- bevorderen de goede beroepsuitoefening door kwaliteitsbewaking en tuchtspraak.

Het lidmaatschap van een of meer belangrijke binnen- of buitenlandse beroepsorganisaties wordt voor het hoofd en een toereikend deel van het personeel van de internal audit functie in sterke mate aanbevolen.

Belangrijke in Nederland gevestigde beroepsorganisaties zijn:

Afkorting	Volledige naam	Bijzonderheden
IIA:	Instituut van Internal Auditors Nederland	Maakt deel uit van het overkoepelende internationaal opererende The Institute of Internal Auditors Inc.
NIVRA:	Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants	Is lid van de internationaal opererende International Federation of Accountants (IFAC); heeft aparte overlegorganen voor interne accountants uit het bedrijfsleven (INTAC) en voor overheidsaccountants (OVAC).
NOvAA:	Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten	
VRO:	Vereniging van Register Operational Auditors	
NOREA:	Nederlandse Orde van Register EDP-Auditors	

4. Binnen de internal audit functie is voldoende specialistische kennis aanwezig.

De toenemende complexiteit in producten, processen en geautomatiseerde gegevensverwerkende systemen maakt het noodzakelijk dat de internal audit functie over voldoende specialistische kennis beschikt om zijn werkzaamheden met de benodigde deskundigheid uit te voeren.

Het kan nodig zijn dat multidisciplinaire auditteams worden samengesteld om gezamenlijk met vakspecialisten en procesdeskundigen de bedrijfsrisico's in te schatten en de maatregelen te beoordelen die deze risico's zouden moeten beheersen.

5. De internal audit functie ontwikkelt en onderhoudt een kwaliteitsbeheersingssysteem dat doorlopend de naleving van de door de beroepsorganisatie vastgelegde normen en standaarden bewaakt.

De internal audit functie zorgt er net als elk ander onderdeel van de organisatie voor dat de doelstellingen van de afdeling op een juiste en effectieve wijze worden bereikt. De normen en standaarden van de beroepsorganisaties zijn uitgewerkt in nadere interne regelgeving en intern toezicht, zoals het reviewen van concept rapportages en audit dossiers, zodat de juiste uitvoering van de werkzaamheden gewaarborgd is.

Positionering en objectiviteit

6. De bestuurder van de organisatie benoemt het hoofd van de internal audit functie.

Om een zo groot mogelijke objectiviteit van de internal audit functie te waarborgen, is deze functie zo hoog mogelijk in de organisatie verankerd. De internal audit functie is dan onafhankelijk van de te beoordelen risicomanagement-, beheersings- en besturingsprocessen. Onafhankelijk betekent dat de internal audit functie niet voor de besluitvorming over deze processen verantwoordelijk is. Dit is een belangrijke voorwaarde om (de schijn) te voorkomen dat subjectieve overwegingen de rapportage van de internal audit functie zouden kunnen beïnvloeden.

Ook de beloningsstructuur en het budget zijn voor de objectiviteit van belang. De beloningsstructuur mag geen invloed kunnen uitoefenen op de uitkomsten van de audits. Het budget moet toereikend zijn om de internal audit functie naar behoren te kunnen uitvoeren.

Benoeming van het hoofd van de internal audit functie door de bestuurder bekrachtigt dat de internal audit functie primair ten behoeve en in opdracht van de bestuurder functioneert. De internal audit functie legt daarom periodiek verantwoording aan de bestuurder af over de uitgevoerde audits en de uitkomsten daarvan.

Het voorgaande betekent niet dat de internal auditor geen opdrachten op verzoek van opdrachtgevers anders dan de bestuurder zou kunnen uitvoeren.

De auditcommissie wordt vooraf door de bestuurder in de benoeming of het ontslag van het hoofd van de internal auditfunctie gekend.

7. Na bespreking met de auditcommissie stelt de bestuurder de taakopdracht van de internal audit functie vast. Deze taakopdracht is gebaseerd op het risicoprofiel van de organisatie en is in samenhang met de taak van de externe accountant bepaald.

Gezien de verscheidenheid aan typologieën van organisaties (handel, industrie, dienstverlening, non-profit, overheid, enz.) zal de taakopdracht voor de internal audit functie voor de organisatie waar hij werkzaam is nader moeten worden geconcretiseerd. Het gezamenlijk door de internal auditor en de bestuurder vastgestelde risicoprofiel van die organisatie vormt hiervoor de basis. In het bedrijfsleven zal de taakopdracht, na overleg met de externe accountant, met de auditcommissie worden bespreken, omdat deze een belangrijke gebruiker van de internal audit functie is.

Voor de overheid bepaalt de wetgever een belangrijk deel van de taakopdracht van de internal audit functie, die door de bestuurder na advies van de auditcommissie kan worden aangevuld.

8. De taakopdracht van de internal auditor is door de bestuurder in een audit charter vastgelegd en binnen de organisatie aan het management bekend gemaakt, nadat de auditcommissie hierin door de bestuurder is gekend. In dit charter zijn ook de zaken geregeld die voor de uitvoering van de taakopdracht van belang zijn.

Het doel van het audit charter is om aan alle betrokkenen in de organisatie duidelijkheid te geven over de functie, taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de internal auditor.

In het audit charter zijn tenminste de volgende zaken geregeld:

- de taakopdracht;
- de positionering van de internal audit functie en de werkrelatie met de bestuurder, waarbij een maximale onafhankelijkheid van de risicomanagement-, beheersings- en besturingsprocessen wordt gewaarborgd;
- het doel van de auditfunctie, het onderzoeksveld, de werkwijze en de verantwoording en rapportering;
- de toegang tot en de relatie met de raad van commissarissen en de auditcommissie;
- de samenwerking met de externe accountant;
- de samenwerking met externe toezichthouders;
- de ongelimiteerde toegang tot alle gegevens, locaties en personen binnen de organisatie, voorzover noodzakelijk voor de uitoefening van de functie.

Bij de rijksoverheid is de taakopdracht van de internal auditor in het Besluit taak DAD geregeld.

9. De internal auditor woont de vergaderingen van de auditcommissie bij en op uitnodiging de vergaderingen van de raad van commissarissen. Hij heeft de bevoegdheid om in voorkomend geval in overleg te treden met de voorzitter van de auditcommissie en/of de raad van commissarissen.

In de Nederlandse wetgeving en ook internationaal is aan de auditcommissie een belangrijke rol bij de corporate governance toegekend. Primair loopt de communicatie via de raad van bestuur. Om een onbelemmerde communicatie met de auditcommissie of de raad van commissarissen te waarborgen, is de internal auditor bevoegd om zich in bijzondere omstandigheden rechtstreeks tot de voorzitters daarvan te wenden.

Dat standpunt geldt ook voor de overheden en de overige publieke sector, waar - voor zover aanwezig - sprake is van de auditcommissie en de Raad van Toezicht. Vaak is dit ook geregeld in de betreffende wet- en regelgeving.

10. De internal auditor zal de daadwerkelijke invoering van zijn aanbeveling bevorderen, zonder daarbij in zijn adviserende rol afbreuk te doen aan zijn objectiviteit.

De internal auditor rapporteert aan de opdrachtgever en de bestuurder over de uitkomsten van zijn uitgevoerde audits. Hierbij geeft hij zijn oordeel over de mate waarin de organisatie er in is geslaagd om het bedrijfsproces en de daarmee samenhangende risico's te beheersen. Bij geconstateerde leemten zal de internal auditor aanbevelingen ter verbetering doen. De internal auditor zal vervolgens een maximale inspanning doen om te bevorderen dat de aanbevelingen daadwerkelijk worden doorgevoerd. Het management blijft echter de onverdeelde verantwoordelijkheid dragen voor de opvolging en invoering van de aanbevelingen.

Toezicht op de internal audit functie

11. De internal auditor legt periodiek zijn audit planning en realisatie ter beoordeling en ter goedkeuring aan de bestuurder voor.

Net als elke andere functie binnen een organisatie moet ook de internal auditor zijn op een risicoanalyse gebaseerde planning door zijn leidinggevende laten goedkeuren, evenals de realisatie van de afgelopen periode ter verantwoording van de bestede tijd en middelen. Zie ook standpunt 15.

12. De auditcommissie behandelt de planning, realisatie en rapportage van de internal auditor in aanwezigheid van de bestuurder en de internal auditor.

Gezien het belang dat de internal auditor voor de auditcommissie heeft, is het noodzakelijk dat de auditcommissie in staat is om zowel de bestuurder als de internal auditor nadere toelichting en uitleg te vragen over de planning, de realisatie en de door de internal auditor uitgebrachte rapportages.

13. De opdrachtgever van de externe accountantscontrole vraagt aan de externe accountant om in haar management letter expliciet aandacht te schenken aan de taakuitoefening van de internal audit functie.

Voorzover de externe accountant van de werkzaamheden van de internal audit functie gebruik maakt, krijgt hij een beeld van het functioneren van de internal audit functie. De externe accountant rapporteert hierover in de management letter of het accountantsrapport, waarbij hij tevens aangeeft in welke mate hij van de werkzaamheden van de internal audit functie gebruik heeft gemaakt.

De relatie met andere interne assurance functies

14. Het behoort tot de taak van de internal audit functie om de opzet en werking van verbijzonderde assurance functies te beoordelen.

In tegenstelling tot de internal audit functie hebben assurance functies zoals risk management-, verbijzonderde interne controle- en compliance-afdelingen, een uitvoerende rol binnen de risicobeheersingssystemen. In de praktijk betekent dit dat deze functies vaak (mede) verantwoordelijk zijn voor het beleid en/of de implementatie van maatregelen met betrekking tot risicomanagement of compliance. Daarnaast is het niet ongebruikelijk dat dergelijke assurance functies een, al dan niet ondersteunende, rol spelen bij de uitvoering van dit beleid en de rapportage over behaalde resultaten.

Omdat het de taak van de internal auditor is om de opzet en werking van de risicobeheersingssystemen te beoordelen, vallen ook de assurance functies binnen zijn onderzoeksgebied. Bij goed functionerende assurance functies zal de internal auditor zijn eigen werkzaamheden hierop afstemmen, om niet-rationele doublures in werkzaamheden te voorkomen.

De samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant

15. De externe accountant en de internal auditor werken, met inachtneming van hun specifieke taakopdracht, optimaal samen.

De taakopdracht van de externe accountant is de certificering van de te publiceren jaarrekening, wat inhoudt dat hij moet controleren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de grootte en de samenstelling van het vermogen op de balansdatum en van het resultaat over het afgelopen boekjaar.

Bij zijn controle zal de externe accountant gebruik moeten maken van de goede werking van de maatregelen van interne controle in de processen die in de jaarrekening uitmonden. Deze processen zijn continu het onderwerp van onderzoek door de internal auditor, hetgeen een goede samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant rechtvaardigt en noodzakelijk maakt.

Ter bevordering van een goede samenwerking wisselen de internal auditor en de externe accountant periodiek wederzijds hun planningen, realisatie en controlebevindingen uit en stemmen deze op elkaar af.

Bij de samenwerking blijven de internal auditor en de externe accountant zelfstandig verantwoordelijk voor hun eigen oordeelsvorming en rapportages.

De interne certificering

16. De bestuurder van de organisatie bepaalt in welke mate de internal auditor betrokken is bij de financial audit. Deze betrokkenheid kan zover gaan dat de internal auditor een interne accountantsverklaring afgeeft.

Indien de internal auditor de titel RA of AA met certificerende bevoegdheid draagt, is hij conform de Gedrags- en Beroepsregels van het NIVRA en de NOvAA bevoegd om een verklaring af te geven bij bijvoorbeeld een financiële verantwoording van die organisatie, zoals de te publiceren jaarrekening. Hierbij dient hij dezelfde standaarden voor de accountantscontrole toe te passen die ook voor de externe accountant van toepassing zijn.

De private sector maakt zelf de afweging of de financial audit zodanig moet worden uitgevoerd dat de verrichte werkzaamheden het mogelijk maken een interne verklaring af te geven. De verklaring van een internal auditor is uitsluitend bestemd voor die organisatie zelf en diens externe accountant. De bestuurder maakt de overweging in

overleg met de internal auditor en de auditcommissie, waarbij onder meer de gewenste mate van zekerheid van de internal auditor bij de financiële verantwoording en de controlekosten van internal auditor en externe accountant een rol spelen.

Het afgeven van interne accountantsverklaringen door overheidsaccountants bij de rijksoverheid is usance. Externe accountantscontrole door de openbare accountant, zoals bij het bedrijfsleven, het grootste deel van de publieke sector en door de overheidsaccountant bij de drie grote gemeenten, vindt bij de rijksoverheid niet plaats. De Algemene Rekenkamer is formeel geen externe (register)accountant, maar de externe controleur van het Rijk. De interne accountantsverklaring bij het jaarverslag van een ministerie afgegeven, door een overheidsaccountant van de departementale auditdienst aan de Minister, wordt niet actief openbaar gemaakt, maar kan onder andere door toepassing van de Wet openbaarheid van bestuur en op verzoek van de Tweede Kamer door de Minister wel openbaar worden gemaakt.

Naast financiële verantwoordingen is er sprake van een maatschappelijke druk om ook andere niet-financiële verantwoordingsinformatie door een externe accountant te laten certificeren. Dit is van invloed op het werkterrein van de internal auditor, om de externe accountant in staat te stellen om bij die certificering gebruik te kunnen maken van de werkzaamheden van de internal auditor. Ook hier kan de internal auditor met de titel RA of AA zijn werkzaamheden zodanig uitvoeren dat hij een interne verklaring kan afgeven.