



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1000

## Standaard 1000 - Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid

Het doel, de bevoegdheid en de verantwoordelijkheid van de internal auditfunctie moeten formeel in een internal auditcharter worden vastgelegd. Dit moet in overeenstemming zijn met de missie van internal auditing en de verplichte elementen van het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening (de grondbeginselen van de beroepsuitoefening van internal auditing, de gedragscode, de *Standaarden* en de definitie van internal auditing). Het hoofd van de internal auditfunctie moet periodiek het internal auditcharter beoordelen en dit ter goedkeuring voorleggen aan het senior management en het bestuur.

### **Interpretatie:**

*Het internal auditcharter is een formeel document dat het doel, de bevoegdheid en de verantwoordelijkheid van de internal auditfunctie definieert. In het internal auditcharter wordt de positie van de internal auditfunctie binnen de organisatie vastgelegd, inclusief de aard van de functionele rapportagelijijn tussen het hoofd van de internal auditfunctie en het bestuur, wordt bevoegdheid verleend tot toegang tot documenten, personen en fysieke eigendommen, voor zover relevant voor het uitvoeren van de opdrachten, en wordt de reikwijdte van de internal-auditfunctie afgebakend. De uiteindelijke goedkeuring van het internal auditcharter valt onder de verantwoordelijkheid van het bestuur.*

## Vorbereiding

Het internal auditcharter is een belangrijk document, aangezien hierin het overeengekomen doel, de bevoegdheid en de verantwoordelijkheid van de internal auditfunctie van een organisatie wordt vastgelegd. Om dit document op te kunnen stellen, moet het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) eerst kennis nemen van de missie van internal auditing en de verplichte elementen van het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening (International Professional Practices Framework (IPPF)) van het IIA — met inbegrip van de grondbeginselen van de beroepsuitoefening van internal auditing, de Gedragscode, de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing*, en de definitie van internal auditing.

Dit inzicht vormt de basis voor een bespreking van de CAE met het senior management en het bestuur om het onderling eens te worden over:

- Doelstellingen en verantwoordelijkheden van internal auditing.
- De verwachtingen voor de internal auditfunctie.
- De functionele en administratieve rapportagelijnen van de CAE.
- Het vereiste mandaat van de auditfunctie (inclusief toegang tot gegevens, fysieke eigendommen en personeel) om opdrachten uit te voeren en de overeengekomen doelstellingen en verantwoordelijkheden na te komen.

De CAE kan mogelijk met de juridische afdeling van de organisatie of de secretaris van het bestuur overleggen over het formaat voor charters en de wijze waarop het voorgestelde internal auditcharter effectief en efficiënt ter goedkeuring kan worden voorgelegd aan het bestuur.

## Overwegingen bij de implementatie

Op basis van de hierboven vermelde overeengekomen elementen, stelt de CAE (of een afgevaardigde) een internal auditcharter op. Het IIA biedt een model internal auditcharter dat als richtlijn kan worden gebruikt. Hoewel de charters per organisatie kunnen verschillen, bevatten ze meestal de volgende onderdelen:

- **Inleiding** – om de algemene rol en professionaliteit van de internal auditfunctie uit te leggen. Relevante elementen van het IPPF worden vaak in de inleiding vermeld.
- **Bevoegdheid** – voor het specificeren van de volledige toegang van de internal auditfunctie

tot de gegevens, fysieke eigendommen en de medewerkers die nodig zijn om opdrachten uit te voeren en voor het vaststellen van de verantwoordelijkheid van de internal auditors voor het beschermen van activa en vertrouwelijkheid.

- **Organisatie en rapportagestructuur** – om de rapportagestructuur van de CAE te documenteren. De CAE dient functioneel aan het bestuur te rapporteren en administratief aan een niveau binnen de organisatie dat het mogelijk maakt dat de internal auditfunctie haar verantwoordelijkheden kan dragen (zie Standaard 1110 – Organisatorische onafhankelijkheid). Dit onderdeel kan dieper ingaan op specifieke functionele verantwoordelijkheden, zoals het goedkeuren van het charter en het internal auditplan en het in dienst nemen, belonen en ontslaan van de CAE. Het kan ook administratieve verantwoordelijkheden omschrijven, zoals het ondersteunen van de informatiestroom binnen de organisatie of het goedkeuren van het human resource management en de budgetten van de internal auditfunctie.
- **Onafhankelijkheid en objectiviteit** – om het belang van onafhankelijkheid en objectiviteit van de internal auditfunctie te beschrijven en hoe deze zullen worden gehandhaafd, zoals het verbieden dat internal auditors operationele verantwoordelijkheid of bevoegdheden hebben voor activiteiten waarvoor zij in het verleden verantwoordelijk waren.
- **Verantwoordelijkheden** – het vastleggen van belangrijke gebieden van doorlopende verantwoordelijkheid, zoals het bepalen van de reikwijdte van beoordelingen, het opstellen van een internal auditplan, het bij het bestuur indienen van het plan voor goedkeuring, het uitvoeren van opdrachten, het communiceren van de resultaten, het verstrekken van een schriftelijk opdrachtrapport, en het monitoren van verbeteracties die door het management zijn ondernomen.
- **Kwaliteitsbewaking en -verbetering** – voor het beschrijven van de verwachtingen voor het ontwikkelen, onderhouden, beoordelen en communiceren van de resultaten van een kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma dat alle aspecten van de internal auditfunctie omvat.
- **Handtekeningen** – om overeenstemming tussen de CAE, een aangewezen vertegenwoordiger van het bestuur, en de persoon aan wie de CAE rapporteert te documenteren. In dit deel worden datum, namen en functies van ondertekenaars vermeld.

Als het voorgestelde ontwerp van het internal auditcharter is opgesteld, dient het te worden besproken met het senior management en het bestuur om te bevestigen dat het de overeengekomen rol en verwachtingen correct omschrijft of om gewenste veranderingen vast te stellen. Zodra het ontwerp is geaccepteerd, presenteert de CAE het formeel tijdens een bestuursvergadering om te worden besproken en goedgekeurd. De CAE en het bestuur kunnen ook afspraken maken over de frequentie van het beoordelen en herbevestigen of de bepalingen van de overeenkomst de internal auditfunctie de mogelijkheid blijven bieden om haar doelstellingen te verwezenlijken of dat eventuele wijzigingen gerechtvaardigd zijn. Indien in de tussentijd een vraag rijst, kan naar het charter worden verwezen en kan dit document voor zover nodig worden geactualiseerd.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

De notulen van de bestuursvergaderingen waarin de CAE in eerste instantie het internal auditcharter bespreekt en vervolgens formeel presenteert, bieden documentatie over naleving. Daarnaast bewaart de CAE het goedgekeurde charter. De CAE vraagt het bestuur doorgaans om een permanent jaarlijks agendapunt te creëren voor het bespreken, bijwerken en goedkeuren van het internal auditcharter, voor zover nodig. De notulen van die vergaderingen bieden ook bewijs dat de CAE periodiek het internal auditcharter met senior management en het bestuur evalueert.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1010

## Standaard 1010 – Vermelden van verplichte richtlijnen in het internal auditcharter

Het verplichte karakter van de grondbeginselen voor de beroepsuitoefening van internal auditing, de Gedragscode, de *Standaarden* en de definitie van internal auditing moet in het internal-auditcharter worden aangegeven.. Het hoofd van de internal-auditfunctie dient de missie van internal auditing en de verplichte onderdelen van het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening met het senior management en het bestuur te bespreken.

## Vorbereiding

Alvorens het internal auditcharter te schrijven of te herzien, raadpleegt het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening (International Professional Practices Framework (IPPF)) van het IIA om zijn of haar kennis op te frissen van de missie van internal auditing en de verplichte elementen, met inbegrip van de kernbeginselen van de beroepsuitoefening van internal auditing, de Gedragscode, de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing*, en de definitie van internal auditing. De CAE is verplicht om het internal auditcharter periodiek opnieuw te beoordelen en aan het senior management en het bestuur ter goedkeuring voor te leggen (zie Standaard 1000 – Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid). Het is nuttig als de CAE op de hoogte is van de procedure van de organisatie voor het ter goedkeuring voorleggen van het internal auditcharter. De CAE kan ook een bespreking van het charter met senior management en het bestuur afspreken in het kader van het periodieke beoordelings- en revisieproces.



## Overwegingen bij de implementatie

Om de verplichte elementen van het IPPF in het internal auditcharter te erkennen, kan de CAE specifieke uitspraken doen. Een voorbeeld hiervan is:

"De internal auditfunctie zal zich onderwerpen aan de dwingende richtlijnen van The Institute of Internal Auditors, die de kernbeginselen van de beroepsuitoefening van internal audit, de Gedragscode, de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing*, en de definitie van internal audit omvat. De dwingende richtlijnen van het IIA zijn fundamentele vereisten voor de professionele praktijk van internal audit en de beginselen voor de beoordeling van de effectiviteit van de prestaties van de internal auditfunctie."

Een alternatief voor het gebruik van specifieke formuleringen is dat in het hele internal auditcharter taal en inhoud worden gebruikt die naleving van de dwingende richtlijnen vereisen.

De CAE's bespreking van het internal auditcharter met senior management en het bestuur is een goede gelegenheid om de missie van internal audit en de verplichte elementen van het IPPF te verklaren, evenals de wijze waarop deze elementen worden onderkend in het charter. Nadat het charter is goedgekeurd, is het belangrijk dat de CAE de dwingende richtlijnen van het IIA monitort en tijdens de volgende beoordeling van het charter eventuele wijzigingen bespreekt die gerechtvaardigd zijn.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Naleving van Standaard 1010 blijkt uit het schriftelijke en goedgekeurde internal auditcharter dat de kernbeginselen van de beroepsuitoefening van internal audit, de Gedragscode, de standaarden, en de definitie van internal audit als verplichte elementen erkent. Naleving kan ook worden aangetoond door de notulen van vergaderingen waarin deze verplichte elementen en de missie van internal audit met senior management en het bestuur werden besproken. Dit kunnen ook notulen zijn van vergaderingen waarin de CAE periodieke beoordelingen van het charter heeft besproken.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1100

## Standaard 1100 - Onafhankelijkheid en objectiviteit

De internal auditfunctie moet onafhankelijk zijn en internal auditors moeten objectief zijn bij het uitvoeren van hun werk.

### **Interpretatie:**

*Onafhankelijkheid is het vrij zijn van omstandigheden die een bedreiging vormen voor het vermogen van de internal auditfunctie om de verantwoordelijkheden van internal auditing onpartijdig uit te voeren. Om de mate van onafhankelijkheid te waarborgen die noodzakelijk is om de verantwoordelijkheden van de internal auditfunctie effectief uit te voeren, moet het hoofd van de internal auditfunctie directe en onbeperkte toegang hebben tot het senior management en het bestuur. Dit kan worden gerealiseerd via een tweevoudige rapportagelijijn. Bedreigingen van de onafhankelijkheid moeten worden beheerst op het niveau van de individuele auditor, opdracht, functioneel en organisatorisch.*

*Objectiviteit is een onbevooroordeelde instelling op basis waarvan internal auditors hun opdracht zodanig kunnen uitvoeren dat zij geloven in de resultaten van hun werkzaamheden en dat er geen compromissen ten aanzien van de kwaliteit worden gemaakt. Objectiviteit vereist dat internal auditors hun oordeel betreffende auditkwesties niet ondergeschikt maken aan anderen. Bedreigingen van de objectiviteit moeten worden beheerst op het niveau van de individuele auditor, opdracht, functie en organisatie.*

## Vorbereiding

Onafhankelijkheid wordt gedefinieerd als: "het vrij zijn van omstandigheden die een bedreiging vormen voor het vermogen van de internal auditfunctie om de verantwoordelijkheden van internal auditing onpartijdig uit te voeren". Dergelijke omstandigheden komen vaak voort uit de positionering van de internal auditfunctie binnen de organisatie en de aan deze functie toegewezen verantwoordelijkheden. Als bijvoorbeeld de auditfunctie verantwoording aflegt aan een andere functie dan kan de interne auditfunctie niet onafhankelijk van die functie opereren/ Evenzo geldt dat als de functionele verantwoordelijkheden van het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) boven de internal auditfunctie uitstijgen en ook functies als risicomangement of compliance omvatten, de internal auditfunctie niet onafhankelijk is van deze andere functies die aan audits worden onderworpen.

De CAE kan de onafhankelijkheid en positie binnen de organisatie van de internal auditfunctie echter niet autonoom bepalen; de CAE heeft de hulp van het bestuur en senior management nodig om de onafhankelijkheid van de functie effectief te waarborgen. Gewoonlijk komen de CAE, het bestuur en het senior management tot een gezamenlijke visie op de verantwoordelijkheden, bevoegdheden en verwachtingen van de internal auditfunctie, hetgeen de basis vormt voor een gesprek over de onafhankelijkheid en positie binnen de organisatie.

Afhankelijk van de ervaring en verwachtingen van het bestuur en het senior management, kunnen er talrijke gesprekken vereist zijn om tot een gezamenlijke visie te komen en bij het bestuur en senior management het bewustzijn te vergroten over het belang van onafhankelijkheid. Deze gesprekken zullen ook nodig zijn om te bepalen hoe de onafhankelijkheid kan worden gerealiseerd en voor belangrijke afwegingen zoals rapportagelijnen, vereisten uit hoofde van beroepsstandaarden en regelgeving, benchmarking en culturele kwesties binnen de organisatie.

In het algemeen vormt het internal auditcharter een afspiegeling van de gemaakte afspraken over de verantwoordelijkheden, bevoegdheden en verwachtingen van de internal auditfunctie, alsmede haar positie binnen de organisatie en rapportagelijnen.

Objectiviteit houdt in dat internal auditors een onbevooroordeelde instelling hebben. Voor de implementatie van Standaard 1100 is neemt de CAE kennis van de beleidsregels of activiteiten in de organisatie en in internal auditfunctie die deze instelling zouden kunnen verbeteren of belemmeren. Zo is bijvoorbeeld bij veel organisaties het beleid inzake prestatiebeoordeling, beloning en belangenverstremgeling bij medewerkers gebaseerd op standaardmodellen. Het is raadzaam dat de





CAE kennis neemt van de aard van dit beleid en nadenkt over de mogelijke impact ervan op de objectiviteit van de internal auditfunctie. De internal auditfunctie past dit organisatie brede beleid vaak aan met het oog op specifieke internal auditrollen, en kan ook specifiek voor de internal auditfunctie ander relevant beleid ontwikkelen, bijvoorbeeld voor opleidingsvereisten.

## Overwegingen bij de implementatie

Zoals eerder genoemd werkt de CAE samen met het bestuur en senior management om omstandigheden te vermijden die de internal auditfunctie belemmeren in het onbevooroordeeld kunnen vervullen van haar verantwoordelijkheden. De CAE heeft vaak een rechtstreekse functionele rapportagelijijn naar het bestuur en een hiërarchische rapportagelijijn naar een lid van het senior management. De rapportagelijijn naar het bestuur geeft de CAE rechtstreekse toegang tot het bestuur voor gevoelige zaken en zorgt ervoor dat de CAE voldoende status heeft binnen de organisatie. De hiërarchische rapportage aan een lid van het senior management zorgt er tevens voor dat de CAE voldoende status heeft binnen de organisatie, alsmede het gezag om taken onbelemmerd te vervullen en moeilijke kwesties samen met andere hooggeplaatste leidinggevenden aan te pakken. Zo rapporteert de CAE gewoonlijk niet aan een controller of medior manager, die onderworpen kan zijn aan periodieke audits.

Het IIA raadt aan dat de CAE hiërarchisch rapporteert aan de Chief Executive Officer (CEO), zodat duidelijk is dat de CAE een senior rol vervult en dat de internal auditfunctie zich niet binnen een activiteit bevindt die is onderworpen aan audits. De CAE moet ook op de hoogte zijn van de vereisten van toezichthouders of andere regelgevende instanties die mogelijk een specifieke rapportagerelatie voorschrijven. Nadere richtsnoeren voor de rapportagerelaties van de CAE zijn te vinden in Implementatierichtlijn 1100 *Organisatorische onafhankelijkheid*.

Daarnaast wordt aangeraden dat de CAE geen operationele verantwoordelijkheden heeft voor andere afdelingen dan de internal auditfunctie, omdat deze andere afdelingen zelf onderworpen kunnen zijn aan audits. In sommige organisaties wordt de CAE gevraagd om operationele verantwoordelijkheden op zich nemen, zoals voor risicomanagement of compliance. In dergelijke situaties bespreekt de CAE de punten van zorg ten aanzien van de onafhankelijkheid gewoonlijk met het bestuur en senior management, die dan waarborgen treffen om de aantasting van de onafhankelijkheid te beperken. Deze waarborgen betreffen toezichthoudende activiteiten van het bestuur om bedreigingen van de onafhankelijkheid te monitoren en ondervangen. Voorbeelden zijn periodieke evaluaties van de

verantwoordelijkheden van de CAE en het ontwikkelen van alternatieve processen voor het verkrijgen van zekerheid ten aanzien van de extra verantwoordelijkheidsgebieden en het bewust zijn van de mogelijke aantasting van de onafhankelijkheid bij het maken van internal audit risicobeoordelingen.

Om de objectiviteit van de internal auditfunctie effectief te managen, hanteren veel CAE's een beleidshandboek dat de verwachtingen en vereisten beschrijft ten aanzien van een onbevooroordeelde instelling. Een dergelijk beleidshandboek kan het volgende uiteenzetten:

- Het essentiële belang van objectiviteit voor het beroep van internal auditor.
- Typische situaties die de objectiviteit kunnen ondermijnen, als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, vertrouwdsheid, vooringenomenheid of ongepaste beïnvloeding. Voorbeelden zijn het uitvoeren van een audit op een functiegebied waarin de internal auditor onlangs werkzaam is geweest, het auditen van een familielid of vriend, of een ongefundeerde veronderstelling dat het aanvaardbaar is om een bepaald functiegebied te auditen, uitsluitend op basis van eerdere positieve ervaringen.
- Stappen die internal auditors moeten nemen als zij geconfronteerd worden met een werkelijke mogelijke toekomstige bedreiging van hun objectiviteit, zoals het bespreken daarvan met een leidinggevende van de internal auditfunctie of met de CAE.
- Rapportagevereisten op grond waarvan alle internal auditors periodiek moeten nagaan of er mogelijke belangenverstrengelingen zijn en deze moeten melden.

Om het belang van deze beleidsregels te onderstrepen en alle internal auditors hier bewust van te maken, organiseren sommige CAE's periodieke workshops of trainingen over deze fundamentele begrippen. Dergelijke trainingen stellen internal auditors vaak in staat om beter inzicht te krijgen in objectiviteit door te werken met scenario's waarin de onafhankelijkheid wordt aangetast en hoe dit het best kan worden aangepakt.

Daarnaast moet de CAE bij het toewijzen van internal auditors aan specifieke opdrachten mogelijke aantastingen van de onafhankelijkheid in aanmerking nemen en het toewijzen van teamleden met een mogelijke belangenverstrengeling vermijden.

Het is algemeen bekend dat bepaalde prestatie- en beloningsregelingen een aanzienlijke negatieve invloed kunnen hebben op iemands objectiviteit. Als bijvoorbeeld de prestatiebeoordelingen, salarissen of bonussen van internal auditors voor een groot deel gebaseerd zijn op de scores uit



tevredenheidsonderzoeken bij opdrachtgevers, kan het zijn dat een internal auditor liever geen negatieve bevindingen rapporteert omdat de opdrachtgever anders wellicht lage tevredenheidsscores zal geven. Daarom moet de CAE goed nadenken over de opzet van het prestatiebeoordeling- en beloningssysteem en zich afvragen of de gehanteerde maatstaven de objectiviteit van de internal auditors zou kunnen aantasten. Er moet gestreefd worden naar een beoordelingssysteem waarin het functioneren van de internal auditor, de auditbevindingen en de feedback van opdrachtgevers evenwichtig in aanmerking worden genomen. Nadere richtsnoeren voor objectiviteit zijn te vinden in Implementatierichtlijn 1120 *Individuele objectiviteit*.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

De naleving van Standaard 1100 kan worden aangetoond door meerdere documenten, waaronder: het internal audit charter; een organogram met rapportageverantwoordelijkheden; een beleidshandboek met bepalingen inzake onafhankelijkheid, objectiviteit en hoe moet worden omgegaan met belangenverstremelingen, alsmede inzake prestatiebeoordelingen; de documentatie van trainingen; en formulieren voor het melden van mogelijke belangenverstremelingen. Daarnaast kan de naleving ook blijken, indien van toepassing, uit documenten waarin aantastingen van de onafhankelijkheid worden gemeld conform Standaard 1130 Aantasting van onafhankelijkheid of objectiviteit.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1110

## Standaard 1110 - Organisatorische onafhankelijkheid

Het hoofd van de internal auditfunctie moet rapporteren aan een niveau binnen de organisatie dat het mogelijk maakt dat de internal auditfunctie haar verantwoordelijkheden kan dragen. Het hoofd van de internal auditfunctie moet in ieder geval eenmaal per jaar de onafhankelijkheid van de internal auditfunctie binnen de organisatie bevestigen aan het bestuur.

### **Interpretatie:**

*Organisatorische onafhankelijkheid kan op adequate wijze worden bereikt indien het hoofd van de internal auditfunctie functioneel rapporteert aan het bestuur. Voorbeelden van functionele rapportage aan het bestuur zijn onder meer dat het bestuur:*

- *Het internal auditcharter goedkeurt.*
- *Het op risico's gebaseerde internal auditplan goedkeurt.*
- *Het budget en middelenplan voor de internal auditfunctie goedkeurt.*
- *Informatie ontvangt van het hoofd van de internal auditfunctie over de uitvoering van de internal auditing in het licht van het plan en overige aangelegenheden.*
- *Besluiten met betrekking tot de benoeming en het ontslag van het hoofd van de internal auditfunctie goedkeurt.*
- *De beloning van het hoofd van de internal auditfunctie goedkeurt.*
- *De juiste informatie op vraagt bij het management en het hoofd van de internal auditfunctie om te bepalen of er ongewenste beperkingen bestaan ten aanzien van de reikwijdte en de middelen.*

## Vorbereiding

Standaard 1110 schrijft voor dat het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) moet rapporteren aan een niveau binnen de organisatie dat het mogelijk maakt dat de internal auditfunctie haar verantwoordelijkheid kan dragen. Daarvoor is het nodig de positie van de internal auditfunctie binnen de organisatie, het toezicht op deze functie en de rapportagelijnen van de functie te evalueren teneinde de onafhankelijkheid van de functie binnen de organisatie te waarborgen.

De CAE kan de positie van de internal auditfunctie binnen de organisatie, de rapportagerelaties van de CAE of de aard van het toezicht door het bestuur of senior management echter niet autonoom bepalen; de CAE heeft de hulp van het bestuur en senior management nodig om deze zaken effectief aan te pakken. Gewoonlijk komen de CAE, het bestuur en het senior management tot een gezamenlijke visie op de verantwoordelijkheden, bevoegdheden en verwachtingen van de internal auditfunctie, en de rol van het bestuur en senior management in het toezicht op de internal auditfunctie. In het algemeen worden de gemaakte afspraken over de positie binnen de organisatie en de rapportagelijnen gedocumenteerd in het internal auditcharter.

Het kan ook nuttig zijn dat de CAE bekend is met de regelgeving ten aanzien van de positionering van de internal auditfunctie in de organisatie en de rapportagelijnen van de CAE.

## Overwegingen bij de implementatie

Zoals hierboven is opgemerkt werkt de CAE samen met het bestuur en het senior management om de positie van de internal auditfunctie binnen de organisatie te bepalen, inclusief de rapportagelijnen van de CAE. Om de organisatorische onafhankelijkheid van de internal auditfunctie effectief te waarborgen, heeft de CAE een rechtstreekse functionele rapportagelijijn naar het bestuur. In het algemeen heeft de CAE daarnaast een hiërarchische rapportagelijijn (ook wel 'stippelijijn' genoemd) naar een lid van het senior management.

Een functionele rapportagelijijn naar het bestuur geeft de CAE rechtstreekse toegang tot het bestuur voor gevoelige zaken en zorgt ervoor dat de CAE voldoende status heeft binnen de organisatie. Dit zorgt er tevens voor dat de CAE onbeperkt toegang heeft tot het bestuur, dat doorgaans het hoogste

governance-niveau in de organisatie is.

Functioneel toezicht vereist dat het bestuur de juiste werkomstandigheden creëert die de internal auditfunctie in staat stellen om onafhankelijk en effectief te opereren. Zoals gezegd heeft het bestuur de verantwoordelijkheid voor de goedkeuring van het internal auditcharter, internal auditplan, budget en middelenplan, alsmede de beoordeling en beloning van de CAE en de aanstelling en het ontslag van de CAE. Daarnaast houdt het bestuur toezicht op het vermogen van de internal auditfunctie om onafhankelijk te opereren. Hiertoe stelt het bestuur vragen aan de CAE en leden van het management over beperkingen in de reikwijdte of in de beschikbare middelen, of andere zaken die de internal auditfunctie onder druk zetten of belemmeren.

Als het bestuur deze belangrijke verantwoordelijkheden op het vlak van functioneel toezicht niet op zich neemt, kan de CAE het bestuur wijzen op Standaard 1110 en de aanbevolen governance-praktijken— waaronder de verantwoordelijkheden van het bestuur — om zo op termijn een betere functionele relatie te bevorderen.

Om toezicht door het bestuur te faciliteren, informeert de CAE het bestuur periodiek over het functioneren van de internal auditfunctie, meestal in kwartaalvergaderingen van het bestuur. De CAE is vaak betrokken bij het opstellen van de vergaderagenda's van het bestuur en kan zo voldoende tijd inplannen om het functioneren van de internal auditfunctie ten opzichte van haar planning te bepreken, alsmede andere zaken, zoals belangrijke bevindingen of opkomende risico's die de aandacht van het bestuur vereisen. Om te waarborgen dat de organisatorische onafhankelijkheid conform Standaard 1110 jaarlijks wordt besproken, maakt de CAE dit vaak tot een jaarlijks vast agendapunt van een specifieke bestuursvergadering.

In het algemeen heeft de CAE daarnaast een hiërarchische rapportagelijijn naar het senior management; ook dit draagt ertoe bij dat de internal auditfunctie de status en het gezag heeft die vereist zijn om haar verantwoordelijkheden te vervullen. Zo rapporteert de CAE gewoonlijk niet aan een controller, een accounting manager of een medior manager met functionele verantwoordelijkheden. Om de status en geloofwaardigheid van de CAE te verhogen, raadt het IIA aan dat de CAE hiërarchisch rapporteert aan de Chief Executive Officer (CEO), zodat het duidelijk is dat de CAE een senior rol vervult en het gezag heeft om taken onbelemmerd te vervullen.



## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

De naleving van Standaard 1110 kan worden aangetoond door diverse documenten, waaronder het internal audit charter en het charter van de auditcommissie, dat de toezichhoudende taken van de auditcommissie beschrijft. In de functieomschrijving van de CAE worden doorgaans de rapportagelijnen en het toezicht door het bestuur of de auditcommissie beschreven. Indien beschikbaar, vermeldt de documentatie over de aanstelling van de CAE de namen van de personen die het sollicitatiegesprek met de CAE hebben gevoerd en wie het aanstellingsbesluit heeft genomen. Daarnaast kan de naleving blijken uit een beleidshandboek van de internal auditfunctie met voorschriften over zaken als onafhankelijkheid en communicatie met het bestuur, of uit een organogram met rapportageverantwoordelijkheden. Uit verslagen van het bestuur, notulen en agenda's van bestuursvergaderingen kan blijken dat de internal auditfunctie passend heeft gecommuniceerd over zaken als het internal auditplan en het budget en functioneren van de functie, alsmede de actuele mate van organisatorische onafhankelijkheid.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1111

## Standaard 1111 - Directe interactie met het bestuur

Het hoofd van de internal auditfunctie moet rechtstreeks communiceren en samenwerken met het bestuur.

### Vorbereiding

In het algemeen komen het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)), het bestuur en het senior management tot een gezamenlijke visie op de verantwoordelijkheden, bevoegdheden en verwachtingen van de internal auditfunctie, alsmede de positionering van de internal auditfunctie binnen de organisatie en de rapportagelijnen van de CAE die vereist zijn om de functie in staat te stellen haar taken te vervullen. De rapportagerelatie omvat meestal een rechtstreekse functionele rapportagelijne naar het bestuur. Nadere richtlijnen hiervoor zijn te vinden in Implementatierichtlijn 1100 *Onafhankelijkheid en objectiviteit* en Implementatierichtlijn 1110 *Organisatorische onafhankelijkheid*.

### Overwegingen bij de implementatie

Als de CAE een rechtstreekse functionele rapportagerelatie met het bestuur heeft, is het bestuur verantwoordelijk voor de goedkeuring van het internal audit charter en het budget en middelenplan van de internal auditfunctie, alsmede de beoordeling en beloning en de aanstelling en het ontslag van de CAE. Daarnaast houdt het bestuur toezicht op het vermogen van de internal auditfunctie om



onafhankelijk te opereren en haar charter na te leven.

Een dergelijke rapportagerelatie biedt de CAE veel gelegenheden voor communicatie en rechtstreekse interactie met het bestuur conform Standaard 1111. De CAE neemt bijvoorbeeld deel aan de vergaderingen van de auditcommissie en/of het bestuur, die meestal ieder kwartaal plaatsvinden, om zaken te bespreken als het voorgestelde plan, budget, de voortgang en eventuele uitdagingen voor de internal auditfunctie. Daarnaast kan de CAE de voorzitter of een lid van het bestuur benaderen om gevoelige zaken of kwesties binnen de internal auditfunctie of organisatie te communiceren. Meestal vindt minimaal jaarlijks een formele besloten vergadering van het bestuur of de auditcommissie plaats met de CAE (zonder het senior management) om dergelijke zaken of kwesties te bespreken. Het kan ook nuttig zijn dat de CAE van tijd tot tijd gesprekken onder vier ogen voert of belt met bestuursleden of de voorzitter van de auditcommissie, voorafgaand aan periodieke vergaderingen of regelmatig gedurende het jaar, om te zorgen voor een rechtstreekse en open communicatie.

Als de CAE geen rechtstreekse toegang heeft tot het bestuur, kan de CAE het bestuur wijzen op Standaard 1111 (alsmede Standaard 1100 en 1110), de aanbevolen governance-praktijken en de best practice-studies inzake bestuur/auditcommissie, om zo op de langere termijn een betere relatie en rechtstreekse toegang te bevorderen. In een dergelijke situatie kunnen CAE's daarnaast overwegen om schriftelijk te communiceren met het bestuur totdat rechtstreekse communicatie conform Standaard 1111 beschikbaar is.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Vaak volstaan de agenda's en notulen van bestuursvergaderingen om aan te tonen dat er rechtstreekse communicatie en interactie tussen de CAE en het bestuur heeft plaatsgevonden. De naleving hiervan kan ook blijken uit de agenda van de CAE. Daarnaast kan het charter van het bestuur of van de auditcommissie voorschrijven dat de CAE periodieke besloten vergaderingen met het bestuur of de auditcommissie moet bijwonen.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1112

## Standaard 1112 – Rollen van het hoofd van de internal auditfunctie buiten de internal audit

Wanneer het hoofd van de internal auditfunctie rollen en/of verantwoordelijkheden heeft of naar verwachting gaat krijgen naast internal auditing moeten er waarborgen zijn om aantasting van onafhankelijkheid of objectiviteit te beperken.

### Interpretatie:

*Het hoofd van de internal auditfunctie kan worden gevraagd om additionele rollen en verantwoordelijkheden buiten internal auditing op zich te nemen, zoals die voor compliance en risicomanagement activiteiten. Deze rollen en verantwoordelijkheden kunnen feitelijk of schijnbaar de organisatorische onafhankelijkheid van de internal auditfunctie of de internal auditor persoonlijk aantasten. Waarborgen zijn die toezichtactiviteiten, vaak ingevuld door het bestuur, die deze mogelijke aantasting adresseren en kunnen activiteiten omvatten zoals het periodiek evalueren van de rapportagelijnen en verantwoordelijkheden alsmede het ontwikkelen van alternatieve processen om assurance te verkrijgen over de gebieden van de toegevoegde verantwoordelijkheden.*

## Vorbereiding

De interpretatie van Standaard 1112 vermeldt dat wanneer het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) rollen en/of verantwoordelijkheden buiten de internal audit op zich neemt, de organisatorische onafhankelijkheid van de internal auditfunctie of de individuele objectiviteit van de internal auditor kan zijn of lijken te zijn aangetast. In bepaalde gevallen kan het bestuur en senior management echter oordelen dat het passend is voor de organisatie om de rol van de CAE uit te breiden tot buiten de internal audit.

Voorbeelden van situaties wanneer de CAE kan worden gevraagd om rollen op zich te nemen, waarvoor het management normaliter verantwoordelijk is, zijn:

- Een nieuwe wettelijke verplichting leidt tot een dringende behoefte aan het ontwikkelen van beleidsregels, procedures, beheersingsmaatregelen en activiteiten op het gebied van risicomanagement om naleving te waarborgen.
- Een organisatie moet de huidige risicomanagementactiviteiten aanpassen in verband met de toevoeging van een nieuw bedrijfssegment of geografische markt.
- De middelen van de organisatie zijn te beperkt, of de organisatie is te klein om zich een aparte compliance-functie te veroorloven.
- De processen van de organisatie zijn onvolwassen en de CAE heeft de meeste expertise om de beginselen van risicomanagement in de organisatie in te voeren.

In sommige gevallen kan van de CAE verwacht worden dat hij of zij verantwoordelijkheden op zich neemt op het gebied van risicomanagement, het ontwerp en toepassing van beheersingsmaatregelen en compliance. Bijvoorbeeld, als een CAE wordt gevraagd een rol te spelen die functioneel aan senior management rapporteert in plaats van het bestuur, kan de CAE's onafhankelijkheid in verband met internal auditverantwoordelijkheden worden aangetast. (Zie Implementatierichtlijn 1130 - Aantasting van onafhankelijkheid of objectiviteit voor aanvullende voorbeelden van mogelijke aantasting.) Standaard 1112 is in dergelijke gevallen een leidraad voor de CAE.

Om Standaard 1112 te implementeren, moet de CAE een goed begrip hebben van de Gedragscode van het IIA en de concepten van onafhankelijkheid en objectiviteit, zoals uiteengezet in de standaarden en implementatierichtlijnen van de 1100-serie. Daarnaast wordt de onafhankelijkheid en objectiviteit van de CAE behandeld in verschillende grondbeginselen van de beroepsuitoefening van internal auditing

van het IIA. De missie en het charter van de internal auditfunctie, het charter van de auditcommissie en de beleidsregels en de gedragscode van de organisatie kunnen aanvullende relevante richtlijnen bevatten die specifiek voor de organisatie zijn.

Voor het aanpakken van de risico's van aantasting van objectiviteit en onafhankelijkheid moet de CAE inzicht hebben in elke voorgestelde rol die buiten internal auditing valt en met het senior management en het bestuur de rapportagelijnen, verantwoordelijkheden en verwachtingen met betrekking tot de rol bespreken. Tijdens een dergelijke bespreking dient de CAE nadruk te leggen op de standaarden van het IIA met betrekking tot onafhankelijkheid en objectiviteit, de potentiële aantasting van objectiviteit en onafhankelijkheid die de voorgestelde rol met zich meeneemt, de risico's die verbonden zijn aan de voorgestelde rol en waarborgen die deze risico's kunnen verkleinen.

## Overwegingen bij de implementatie

Standaard 1112 benadrukt het belang van waarborgen, zoals toezichthoudende activiteiten, die vaak door het bestuur worden ontplooid om potentiële aantastingen van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de CAE te adresseren. Eén voorzorgsmaatregel is de organisatorische positie en rapportagelijijn van de CAE. Standaard 1110 – Organisatorische onafhankelijkheid schrijft het volgende voor: "De CAE moet rapporteren aan een niveau binnen de organisatie dat de internal auditfunctie de mogelijkheid biedt haar verantwoordelijkheden na te komen." Dit wordt daadwerkelijk gerealiseerd wanneer de CAE functioneel aan het bestuur rapporteert, hetgeen gewoonlijk toezicht van het bestuur op de aanstelling, beoordeling en vergoeding van de CAE inhoudt, evenals de goedkeuring door het bestuur van het internal auditcharter en het internal auditplan, het budget en de middelen. Zoals vermeld in Standaard 1000 – Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid, beschrijft het internal auditcharter de aard van de functionele rapportagerelatie met het bestuur.

Veranderingen in de organisatie en het sleutelfunctionarissen kunnen leiden tot het herpositioneren of herdefiniëren van rollen en verantwoordelijkheden. Volgens de interpretatie van Standaard 1112 is de periodieke evaluatie van rapportagelijnen en verantwoordelijkheden één mogelijke waarborg voor deze situatie. De CAE's beoordeling van het internal auditcharter en de bespreking met het senior management en het bestuur, zoals beschreven in Standaard 1000, dient zich uit te strekken tot veranderingen in rollen of verantwoordelijkheden die de internal auditfunctie kunnen beïnvloeden, met name die welke de onafhankelijkheid en objectiviteit van de CAE kunnen schaden, hetzij daadwerkelijk of schijnbaar. Als de CAE's non-auditverantwoordelijkheden blijvend zijn, dient het internal auditcharter de aard van het werk te beschrijven. Indien dergelijke verantwoordelijkheden echter

kortdurend zijn, zijn wijzigingen in het internal auditcharter en andere documenten wellicht niet nodig. In dergelijke gevallen kan een plan voor de overdracht van deze verantwoordelijkheden aan het management worden geïmplementeerd om de onafhankelijkheid en objectiviteit van de CAE te waarborgen. Een overdrachtsplan met de juiste middelen en tijdlijn vergemakkelijkt de acceptatie van deze verantwoordelijkheden door het management.

Standaard 1130 vereist van de CAE dat de bijzonderheden van aantastingen van onafhankelijkheid of objectiviteit, hetzij daadwerkelijke of schijnbare, worden bekendgemaakt. Bekendmakingen, die het bestuur in staat stellen het algehele risico van potentiële aantastingen van objectiviteit en onafhankelijkheid te beoordelen, worden meestal gedaan tijdens een bestuursvergadering en kunnen een bespreking van gerelateerde onderwerpen omvatten, zoals:

- Rollen en verantwoordelijkheden die de CAE wordt gevraagd op zich te nemen.
- Gerelateerde risico's.
- Waarborgen voor het behoud van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de CAE, met inbegrip van gevallen waarin sprake is van schijn.
- Beheersingsmaatregelen genomen om te valideren dat de voorzorgsmaatregelen effectief werken.
- Overdrachtsplan, als de aanstelling van korte duur is.
- Afspraken met senior management en het bestuur.

Het bestuur kan de objectiviteit van de CAE bewaken door meer toezicht te houden op de risicobeoordeling, het internal auditplan en de communicatie over de opdracht van de CAE en rekening te houden met alle potentiële vooroordelen die de CAE kan hebben met betrekking tot een gebied waarvoor hij of zij werkzaamheden verrichtte buiten internal auditing. Om de CAE te helpen beschermen tegen aantastingen van objectiviteit verbiedt Standaard 1130.A1 internal auditors specifieke activiteiten waarvoor zij verantwoordelijk waren in het voorafgaande jaar te beoordelen, en Standaard 1130.A2 vereist dat een partij buiten de internal auditfunctie toezicht houdt op assurance-opdrachten voor functies waarvoor de CAE de verantwoordelijkheid heeft. Indien de CAE verantwoordelijkheden heeft op gebieden buiten de internal auditfunctie die onderworpen zijn aan internal auditing, zal de levering van assurance worden uitbesteed aan een objectieve, bevoegde competente aanbieder van assurance die onafhankelijk aan het bestuur rapporteert, in plaats van aan de CAE. Een dergelijke assurance-aanbieder kan intern of extern zijn.

Een externe evaluatie van de internal auditfunctie (zie Standaard 1312 – Externe evaluaties) die een

beoordeling van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de CAE omvat — met name op gebieden waar de CAE non-auditverantwoordelijkheden heeft gehad — kan extra assurance bieden aan het bestuur, indien de onafhankelijkheid van de externe beoordelaar kan worden gevalideerd.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Documentatie van voorzorgsmaatregelen die zijn genomen om potentiële aantastingen van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de CAE tegen te gaan, kan naleving van Standaard 1112 helpen aantonen. Dergelijke documentatie kan bestaan uit bepalingen in de beleidsregels en de gedragscode van de organisatie, het charter van het auditcommissie en de missie van de internal auditfunctie en het goedgekeurde auditcharter, waarin de taken en verantwoordelijkheden van de CAE zijn gespecificeerd zoals afgesproken met het senior management en het bestuur. Naleving kan ook worden aangetoond door middel van periodieke herzieningen van het internal auditcharter, dat de veranderende rollen en verantwoordelijkheden van de internal auditfunctie weerspiegelt. Plannen om rollen en verantwoordelijkheden die buiten de internal auditing vallen (bv. compliance of risicomanagementactiviteiten) over te brengen van de CAE naar het management kunnen evenzo naleving aantonen. Aanvullend bewijs kan bestaan uit de notulen van bestuursvergaderingen, waarin de CAE potentiële aantastingen van onafhankelijkheid of objectiviteit bekendmaakte en voorzorgsmaatregelen voorstelde om de risico's van aantasting van objectiviteit en onafhankelijkheid tot aanvaardbare niveaus te beperken.

De CAE zou naleving kunnen aantonen door te laten zien dat andere assurance-aanbieders de gebieden beoordeelden waarop de CAE rollen op zich heeft genomen buiten internal auditing, en het internal auditplan, risicobeoordelingen en communicatie over de opdracht separaat werden beoordeeld op onafhankelijkheid en objectiviteit. Enquêtes onder audit-cliënten en beoordelingen van de prestaties van de CAE door het bestuur kunnen feedback over de perceptie van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de CAE omvatten. Naleving kan ook worden gevalideerd in de resultaten van externe evaluaties uitgevoerd door een onafhankelijke beoordelaar.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1120

## Standaard 1120 - Individuele objectiviteit

Internal auditors moeten een onpartijdige en onbevooroordeelde houding hebben en elke belangenverstremgeling vermijden.

### **Interpretatie:**

*Belangenverstremgeling is een situatie waarin een internal auditor, die zich in een vertrouwenspositie bevindt, een strijdig beroepsmatig of persoonlijk belang heeft. Zulke strijdige belangen kunnen het voor de internal auditor moeilijk maken om zijn of haar taken onpartijdig te vervullen. Belangenverstremgeling bestaat zelfs indien er geen onethische of ongepaste handelingen uit voortvloeien. Belangenverstremgeling kan een schijn van ongepastheid oproepen waardoor het vertrouwen in de internal auditor, de internal auditfunctie en het beroep kan worden ondermijnd. Belangenverstremgeling kan afbreuk doen aan het vermogen van een individueel persoon om zijn of haar taken en verantwoordelijkheden objectief uit te voeren.*

## Vorbereiding

Objectiviteit houdt in dat internal auditors een onpartijdige en onbevooroordeelde instelling hebben, en dient met het oog hierop belangenverstremgeling te vermijden. Om Standaard 1120 te implementeren is daarom het raadzaam dat het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) eerst kennis neemt van de beleidsregels of activiteiten in de organisatie en in de internal auditfunctie die deze instelling zouden kunnen verbeteren of belemmeren. Zo is bij veel organisaties het beleid inzake

prestatiebeoordeling, beloning en belangenverstremgeling bij medewerkers gebaseerd op standaardmodellen. De internal auditfunctie past dit organisatie-brede beleid vaak aan met het oog op specifieke internal auditrollen, en kan ook specifiek voor de internal auditfunctie ander relevant beleid ontwikkelen, bijvoorbeeld voor opleidingsvereisten. De CAE dient kennis te nemen van de aard van dit beleid en de mogelijke impact ervan op de objectiviteit van de internal auditfunctie evalueert..

## Overwegingen bij de implementatie

Om de objectiviteit van de internal auditfunctie effectief te managen, hanteren veel CAE's een handboek met beleidsregels voor de verwachtingen en vereisten ten aanzien van een onbevooroordeelde instelling voor elke internal auditor. Dit handboek kan het volgende omvatten:

- Het essentiële belang van objectiviteit voor het beroep van internal auditor.
- Typische situaties die de objectiviteit kunnen ondermijnen, zoals het uitvoeren van een audit op een functiegebied waarin de internal auditor onlangs werkzaam is geweest, het auditen van een familielid of vriend, het veronderstellen, zonder enige grond, dat de audit van een bedrijfsonderdeel aanvaardbaar is, uitsluitend gebaseerd op eerdere positieve ervaringen.
- Stappen die internal auditors moeten nemen als ze op de hoogte komen van een actuele of mogelijke toekomstige bedreiging van hun objectiviteit, zoals deze bespreken met een leidinggevende van de internal auditfunctie of met de CAE.
- Rapportagevereisten op grond waarvan elke internal auditor periodiek moet nagaan of er mogelijke belangenverstremgelingen zijn en deze moet melden. Beleidsregels vereisen vaak dat individuele auditors bevestigen dat zij bekend zijn met het beleid inzake belangenverstremgeling en mogelijke belangenverstremgelingen melden. Internal auditors ondertekenen jaarlijks een verklaring ter bevestiging dat er geen mogelijke bedreigingen van hun onafhankelijkheid bestaan of waarin zij alle mogelijke bedreigingen melden.

Om het belang van deze beleidsregels te onderstrepen en alle internal auditors hier bewust van te maken, organiseren veel CAE's periodieke workshops of trainingen over deze fundamentele begrippen. Dergelijke trainingen stellen internal auditors vaak in staat om beter



inzicht te krijgen in objectiviteit door te werken met scenario's waarin de onafhankelijkheid wordt aangetast en hoe dit het best kan worden aangepakt. Daarbij kunnen auditors en managers in hogere functies bijvoorbeeld persoonlijke ervaringen delen over situaties waarin hun objectiviteit in twijfel werd getrokken of waarin zij zelf een relatie of ervaring hebben gemeld die een belangenverstrengeling inhield. Een ander veelvoorkomend onderwerp in trainingen is het begrip professioneel-kritische instelling. Dergelijke trainingen onderstrepen de betekenis van een professioneel-kritische instelling en het essentiële belang van het vermijden van vooringenomenheid en behouden van een open en nieuwsgierige instelling.

Daarnaast moet de CAE (of de hiermee door de CAE belaste leidinggevende), zoals hierboven beschreven, bij het toewijzen van internal auditors aan specifieke opdrachten mogelijke aantastingen van de onafhankelijkheid in aanmerking nemen en het toewijzen van teamleden met een mogelijke belangenverstrengeling vermijden. Als internal auditors bijvoorbeeld vanuit andere afdelingen naar de internal auditfunctie zijn overgeplaatst, moet de CAE Standaard 1130.A1 toepassen. Volgens deze standaard mogen internal auditors gedurende minimaal een jaar na hun vertrek bij de betreffende afdeling geen activiteiten beoordelen waarvoor zij binnen die afdeling verantwoordelijk waren. Daarnaast moet de CAE (of door de CAE hiermee belaste leidinggevende) de aard van de opdracht en de betrokken individuen en afdelingen bespreken met de kandidaten voor het opdrachtteam, en onderzoeken of er belangenverstrengelingen zijn die een daadwerkelijke (of ogenschijnlijke) aantasting van de objectiviteit van de internal auditor zouden inhouden. Internal auditors worden aangemoedigd om al hun eventuele zorgen te delen zodat het management van de internal auditfunctie kan bepalen of een internal auditor aan een opdracht kan deelnemen.

Het is algemeen bekend dat bepaalde prestatiebeoordelings- en beloningsregelingen een aanzienlijk negatieve invloed kunnen hebben op iemands objectiviteit. Als bijvoorbeeld de prestatiebeoordelingen, salarissen of bonussen van internal auditors voor een groot deel gebaseerd zijn op de scores uit tevredenheidsonderzoeken bij opdrachtgevers, kan het zijn dat een internal auditor liever geen negatieve bevindingen rapporteert omdat de opdrachtgever dan wellicht lage tevredenheidsscores zal

geven. Het kan ook zijn dat het beoordelingsproces voor het functioneren van internal auditors sterk de nadruk legt op het aantal observaties of het binnen het budget blijven. Dit kan ertoe leiden dat een internal auditor de objectiviteit laten varen en een relatief onbelangrijke kwestie als auditbevinding rapporteert of signalen van nieuwe kwesties negeert die naar voren komen aan het einde van de opdracht, als het budget bijna op is. Daarom moet de CAE goed nadenken over de opzet van het prestatiebeoordeling- en beloningssysteem en zich afvragen of de gehanteerde maatstaven de objectiviteit van de internal auditors zou kunnen aantasten. Er moet gestreefd worden naar een beoordelingssysteem waarin het functioneren van de internal auditor, de auditbevindingen en de feedback van opdrachtgevers evenwichtig in aanmerking worden genomen.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

De naleving van Standaard 1120 kan worden aangetoond door het beleidshandboek van de internal auditfunctie en het charter van de auditcommissie, dat de prestatiebeoordelings- en beloningsprocessen beschrijft alsmede het beleid inzake objectiviteit en het vermijden en melden van belangenverstrengelingen. Uit trainingsdocumentatie of -materialen kan blijken dat de internal auditors bewust zijn gemaakt van het belang van objectiviteit en de aard van de bedreigingen van objectiviteit en dat met hen voorbeelden van belangenverstrengeling zijn besproken.

Als er binnen de organisatie of internal auditfunctie een dergelijk beleid is vastgesteld, kunnen er daarnaast formulieren zijn ondertekend voor het melden van het bestaan (of de afwezigheid) van belangenverstrengelingen. De werkdocumenten van opdrachten bevatten documentatie van het toegewezen team, die vergeleken kan worden met personeelsdossiers of meldingsformulieren om vast te stellen of belangenverstrengelingen zijn vermeden waarvan het bestaan bekend was.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1130

## Standaard 1130 - Aantasting van onafhankelijkheid of objectiviteit

In geval van een feitelijke of ogenschijnlijke aantasting van de onafhankelijkheid of objectiviteit, moeten de details daarvan medegedeeld worden aan de relevante betrokkenen. De aard van de mededeling is afhankelijk van de mate van aantasting.

### **Interpretatie:**

*Aantasting van de onafhankelijkheid binnen de organisatie en de individuele objectiviteit kunnen , maar blijft niet beperkt tot, persoonlijke belangenverstrengeling, beperkingen in de reikwijdte, beperkingen in toegang tot documenten, personeel en bedrijfsmiddelen, alsmede beperkingen in beschikbare middelen, zoals financiering omvatten.*

*De vraag wie de relevante betrokkenen zijn en aan wie de details van een aantasting van de onafhankelijkheid of objectiviteit moeten worden gemeld, is afhankelijk van de verwachtingen ten aanzien van de internal auditfunctie en van de verantwoordelijkheid van het hoofd van de internal auditfunctie ten opzichte van het senior management en het bestuur zoals omschreven in het internal auditcharter, alsmede de aard van de aantasting.*

## Vorbereiding

Standaard 1130 schrijft voor dat het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) daadwerkelijke of ogenschijnlijke aantastingen van de onafhankelijkheid of objectiviteit moet melden. Daarom moet de CAE een goed begrip hebben van de vereisten inzake onafhankelijkheid en objectiviteit zoals uiteengezet in de IIA-Gedragscode en Standaard 1100, 1110, 1111, 1112 en 1120. Door deze vereisten te communiceren aan het bestuur en het senior management, draagt de CAE er daarnaast aan bij dat zij zich bewust zijn van het essentiële belang van onafhankelijkheid en objectiviteit voor een effectieve internal auditfunctie. In het algemeen is het raadzaam dat het bestuur en senior management met de CAE bespreken hoe en aan wie aantastingen worden gemeld, hetgeen afhankelijk is van de aard en mogelijke impact van de aantasting.

Om de begrippen onafhankelijkheid en objectiviteit volledig begrijpen en het belang ervan inzien, is het belangrijk dat internal auditors de perspectieven van hun diverse stakeholders in aanmerking nemen, alsmede de omstandigheden die een daadwerkelijke of ogenschijnlijke aantasting van hun onafhankelijkheid of objectiviteit kunnen inhouden. Vaak stelt de CAE een internal audit beleidshandboek op dat een beschrijving bevat van de organisatorische onafhankelijkheid en de objectiviteit van internal auditors, de aard van de aantastingen daarvan, en hoe internal auditors met mogelijke aantastingen moeten omgaan.

## Overwegingen bij de implementatie

Zoals gezegd, hanteren veel CAE's ten behoeve van het effectief managen van onafhankelijkheid en objectiviteit en aantastingen daarvan een intern beleidshandboek dat de verwachtingen en vereisten op dit vlak beschrijft. Naast definities van *onafhankelijkheid* en *objectiviteit*, kan een dergelijk handboek de specifieke gerelateerde standaarden vermelden, het type situaties beschrijven dat een daadwerkelijke of ogenschijnlijke aantasting inhoudt, en de stappen beschrijven die een internal auditor die met een mogelijke aantasting wordt geconfronteerd moet nemen.

Situaties die een aantasting inhouden, gaan over het algemeen gepaard met eigenbelang, zelftoetsing, vertrouwdsheid, vooringenomenheid of ongepaste invloed. Dergelijke situaties kunnen leiden tot persoonlijke belangenverstrengelingen en beperkingen in de reikwijdte, beperkingen in de beschikbare

middelen of beperkte toegang tot documentatie, personeel of bedrijfsmiddelen. Voorbeelden van aantastingen van de organisatorische onafhankelijkheid van de internal auditfunctie die in feite ook de onafhankelijkheid van internal auditors kunnen ondermijnen zijn:

- De CAE heeft bredere functionele verantwoordelijkheden die ook andere functiegebieden dan de internal auditfunctie omvatten en voert een audit uit op een functiegebied dat ook onder toezicht van de CAE staat.
- De leidinggevende van de CAE heeft bredere verantwoordelijkheden die ook andere functiegebieden dan de internal auditfunctie omvatten en de CAE voert een audit uit op een functiegebied dat onder de verantwoordelijkheid van de leidinggevende van de CAE valt.
- Er is geen rechtstreekse communicatie of interactie tussen de CAE en het bestuur.
- Het budget voor de internal auditfunctie is dusdanig verlaagd dat internal audit haar verantwoordelijkheden zoals uiteengezet in haar charter niet meer kan vervullen. Nadere richtsnoeren voor het communiceren van de impact van beperkingen in de beschikbare middelen zijn te vinden in Implementatierichtlijn 2020 *Communicatie en goedkeuring*.

Voorbeelden van aantastingen van de objectiviteit zijn:

- Een internal auditor voert een audit uit op een functiegebied waar hij of zij onlangs werkzaam is geweest, of is vanuit een ander functiegebied overgeplaatst naar internal audit en wordt vervolgens belast met het uitvoeren van een audit van dit functiegebied. (Deze situatie wordt specifiek behandeld in Standaard 1130.A1).
- Een internal auditor voert een audit uit op een functiegebied waarin een familielid of vriend van de internal auditor werkzaam is.
- Een internal auditor veronderstelt, zonder dat hiervoor bewijs is maar uitsluitend op basis van eerdere positieve auditbevindingen of persoonlijke ervaringen (gebrek aan een professioneel-kritische instelling) dat de risico's in een bepaald geauditeerd gebied effectief zijn beperkt.
- Een internal auditor past de geplande aanpak of resultaten aan op basis van ongepaste invloed van een ander, vaak iemand in een hogere functie dan de internal auditor, zonder dat hiervoor een goede rechtvaardiging is.



Vaak beschrijft het beleidshandboek van de internal auditfunctie welke stappen internal auditors moeten nemen als zij dergelijke aantastingen constateren of vermoeden. De eerste stap is meestal om hun zorgen te bespreken met een leidinggevende binnen de internal auditfunctie of de CAE om te bepalen of de situatie daadwerkelijk een aantasting is en hoe dit het best kan worden aangepakt.

Wie de relevante betrokkenen zijn en aan wie de aantasting moet worden gemeld en hoe deze het best kan worden gecommuniceerd is afhankelijk van de aard van de aantasting en de verwachtingen van het bestuur/senior management. Bijvoorbeeld:

- Als de CAE meent dat er geen daadwerkelijke aantasting is maar erkent dat de situatie de *schijn* van een aantasting kan wekken, kan de CAE ervoor kiezen om dit punt van zorg te bespreken tijdens de opdrachtplanningsvergaderingen met het operationele management, de besprekingen te documenteren (bijvoorbeeld in een auditplanningsmemorandum), en toe te lichten waarom er geen gegronde reden tot zorg is. Het kan ook gepast zijn om een dergelijke toelichting op te nemen in de definitieve opdrachtverslag.
- Als de CAE meent dat er daadwerkelijk een aantasting is van het vermogen van de internal-auditfunctie om haar taken onafhankelijk en objectief te vervullen, zal de CAE deze aantasting meestal bespreken met het bestuur en senior management en hun steun zoeken om de situatie op te lossen.
- Als een aantasting aan het licht komt na de voltooiing van een audit en de aantasting daadwerkelijk of ogenschijnlijk van invloed is op de betrouwbaarheid van de bevindingen van de audit, zal de CAE deze bespreken met het operationele en senior management, alsmede met het bestuur. (Standaard 2421 *Fouten en omissies* schrijft voor dat indien een definitieve communicatie een significante fout of omissie bevat, de CAE de gecorrigeerde informatie moet communiceren aan alle partijen aan wie de oorspronkelijke communicatie is verstrekt.

De CAE is meestal persoonlijk betrokken bij het bepalen hoe deze informatie het best kan worden verschaft.



## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

De naleving van Standaard 1130 kan worden aangetoond door meerdere documenten, zoals het beleidshandboek van de internal-auditfunctie met bepalingen inzake onafhankelijkheid, hoe moet worden omgegaan met belangenverstrengelingen, de aard van aantastingen en hoe deze moeten worden gecommuniceerd. De naleving kan ook blijken uit notulen van bestuursvergaderingen waarin aantastingen van de onafhankelijkheid of objectiviteit zijn besproken, memoranda in het dossier, of rapportages die toelichtingen van dergelijke aantastingen bevatten.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1200

## Standaard 1200 - Vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid

De opdrachten moeten met vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid worden uitgevoerd.

### Vorbereiding

Iedere internal auditor heeft de verantwoordelijkheid om opdrachten met vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid uit te voeren. Het realiseren van deze twee kenmerken vereist in de eerste plaats kennis van de verplichte richtlijnen in het *International Professional Practices Framework* (IPPF), en met name van de IIA-Gedragscode (*Code of Ethics*).

Internal auditors ontwikkelen hun vakbekwaamheid meestal op basis van opleiding, werkervaring, vaktechnische ontwikkelingsmogelijkheden en kwalificaties, zoals de door het IIA verstrekte, meest relevante beroepskwalificatie voor internal auditors: Certified Internal Auditor® (CIA®). Internal auditors die beroepskwalificaties hebben behaald moeten zich bewust zijn van de permanente educatievereisten waaraan ze moeten voldoen om hun kwalificaties te behouden.

Beroepsmatige zorgvuldigheid vereist kennis van de systematische en gedisciplineerde internal auditaanpak zoals uiteengezet in het IPPF, alsmede de aanvullende, door het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) vastgestelde organisatiespecifieke beleidsregels en procedures.

De CAE is verantwoordelijk voor de naleving van deze Standaard door de internal auditfunctie als





geheel. In het kader van het aansturen van de internal auditfunctie stelt de CAE beleidsregels en procedures vast die de internal auditors in staat stellen om opdrachten met vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid uit te voeren. In het kader hiervan zorgt de CAE voor de werving en training van internal auditors en voor een goede planning en bemensing van opdrachten en goed toezicht op opdrachten. Daarbij is het raadzaam dat de CAE de verantwoordelijkheden evalueert zoals die zijn vastgelegd in het internal auditcharter en het internal auditplan, en weegt af over welke kennis, vaardigheden en andere competenties de internal auditfunctie moet beschikken om de geplande auditopdrachten uit te kunnen voeren.

## Overwegingen bij de implementatie

Voor internal auditors vereist beroepsmatige zorgvuldigheid naleving van de IIA-Gedragscode, en daarnaast naleving van de gedragscode van de organisatie en eventuele andere gedragscodes die betrekking hebben op overige beroepskwalificaties die zij hebben behaald. Mogelijk heeft de internal auditfunctie een formeel proces dat vereist dat de internal auditor een jaarlijkse verklaring ondertekent inzake de IIA-Gedragscode of de gedragscode van de organisatie.

Internal auditors houden zich in het algemeen gedurende hun hele loopbaan bezig met het ontwikkelen van hun vakbekwaamheid via het behalen en in stand houden van passende kwalificaties en het volgen van vaktechnische trainingen, waaronder voortdurende vaktechnische ontwikkeling. De CAE kan de criteria voor de beoordeling van de vakbekwaamheid van internal auditors baseren op het *Global Internal Audit Competency Framework* van het IIA of een soortgelijke benchmark. Met behulp van de criteria kunnen functieomschrijvingen en een inventarisatie van de in de auditfunctie vereiste competenties worden opgesteld. Daarnaast kan de CAE een strategie ontwikkelen voor de werving, aanstelling, training en vaktechnische ontwikkeling van medewerkers om een vakbekwame internal auditfunctie op te zetten en ervoor te zorgen dat de competenties worden bijgehouden en op een adequaat niveau blijven.

Bij het ontwikkelen van het internal auditplan moet de CAE in het algemeen in het oog houden welke kennis, vaardigheden en andere competenties vereist zijn om het plan uit te voeren en welke middelen er beschikbaar zijn binnen de internal auditfunctie en bij andere auditors en adviseurs. Daarbij kunnen CAE en de leidinggevendenden van de auditfunctie de benodigde vaardigheden voor het realiseren van de



reikwijdte en doelstellingen van iedere opdracht vergelijken met de vakbekwaamheid van elke beschikbare internal auditor.

Om beroepsmatige zorgvuldigheid te waarborgen, moet de CAE beleid en procedures vaststellen (Standaard 2040), waarbij in het algemeen de in het IPPF opgenomen verplichte richtlijnen moeten worden verwerkt. Ook moet worden voorzien in een systematische en gedisciplineerde aanpak van het opdrachtproces. De CAE kan individuele auditors verzoeken formulieren te ondertekenen ter bevestiging dat zij bekend zijn met het beleid en de procedures.

Internal auditors kunnen hun kennis inzetten om de reikwijdte en doelstellingen van de opdracht te beoordelen en te bepalen hoe de opdracht effectief kan worden uitgevoerd. Internal auditors betrachten in wezen beroepsmatige zorgvuldigheid als zij de verplichte richtlijnen in het IPPF en de beleidsregels en procedures van de internal auditfunctie voor de planning, uitvoering en documentatie van internal auditopdrachten naleven. In Standaard 1220 t/m 1220.A3 worden fundamentele elementen gedefinieerd die internal auditors in het oog moeten houden om aantoonbaar beroepsmatige zorgvuldigheid te betrachten.

Nadat een opdracht is voltooid, worden het proces, de resultaten en de bevindingen van de opdracht in het algemeen beoordeeld door de CAE of de voor de opdracht verantwoordelijke leidinggevende. Vervolgens kunnen in een bijeenkomst met de medewerkers van de internal auditfunctie die de opdracht hebben uitgevoerd relevante observaties worden besproken. Dit helpt de leidinggevende om te beoordelen hoe zorgvuldig de vastgestelde procedures zijn nageleefd.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Het aantonen van de naleving van Standaard 1200 kan onder andere plaatsvinden door middel van:

- Beoordelingen van de competenties binnen de internal auditfunctie.
- Documentatie van de personeelswervings- en trainingsstrategie, functieomschrijvingen en cv's.
- Beleid en procedures van de internal auditfunctie, alsmede modellen voor werkdocumenten.
- Informatie die aantoont dat de beleidsregels en procedures van de internal auditfunctie zijn gecommuniceerd en dat de medewerkers van de internal auditfunctie bekend zijn met dit



beleid en deze procedures.

- Informatie die de juistheid onderbouwt van de jaarlijkse verklaring inzake de naleving van de IIA-Gedragscode en de gedragscode van de organisatie.
- Het internal auditplan en de opdrachtplannen, waaruit blijkt dat de medewerkers van de internal auditfunctie adequaat en passend zijn ingezet.

De beroepsmatige zorgvuldigheid van internal auditors kan blijken uit werkdocumenten over de opdracht of andere documentatie van procedures en processen die tijdens de auditopdracht zijn toegepast. De vakbekwaamheid van individuele internal auditors en hun beroepsmatige zorgvuldigheid kan blijken uit gedocumenteerde beoordelingen van opdrachten door leidinggevenden en uit vragenlijsten of andere vormen van feedback na afloop van opdrachten. Onafhankelijke externe beoordelingen uitgevoerd in het kader van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering kunnen aanvullende zekerheid verschaffen dat opdrachten met vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid zijn uitgevoerd.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1210

## Standaard 1210 - Vakbekwaamheid

Internal auditors moeten beschikken over de kennis, vaardigheden en overige competenties, die benodigd zijn om voor het uitvoeren van hun individuele verantwoordelijkheid. De internal auditfunctie als geheel moet kennis, vaardigheden en overige competenties, die benodigd zijn om haar verantwoordelijkheden te nemen, bezitten of verkrijgen.

### **Interpretatie:**

*Vakbekwaamheid is een overkoepelende term die verwijst naar de kennis, vaardigheden en overige competenties waarover internal auditors moeten beschikken om hun professionele verantwoordelijkheden doeltreffend uit te voeren. Het omvat aandacht voor lopende activiteiten, trends en nieuwe ontwikkelingen, om relevant advies en relevante aanbevelingen mogelijk te maken. Internal auditors worden gestimuleerd om hun vakbekwaamheid aan te tonen door het behalen van vakinhoudelijke certificaten en kwalificaties zoals de titel van Certified Internal Auditor en andere titels die aangeboden worden door het Instituut van Internal Auditors en andere relevante beroepsverenigingen.*

## Vorbereiding

Voor de naleving van Standaard 1210 is het essentieel dat internal auditors de verplichte richtlijnen in het *International Professional Practices Framework* (IPPF) van het IIA begrijpen en toepassen, en over bepaalde kennis, vaardigheden en competenties beschikken. De eindverantwoordelijkheid voor de

borging van de vakbekwaamheid van de internal auditfunctie ligt bij de Chief Audit Executive (CAE), die de internal auditfunctie en haar middelen effectief moet managen om het internal auditplan te realiseren en om waarde toe te voegen aan de organisatie. (Het management van de internal auditfunctie en de middelen worden beschreven in reeks 2000 van de Standaarden.)

Het *Global Internal Audit Competency Framework* van het IIA is het competentieraamwerk dat voor alle beroepsniveaus binnen internal audit (medewerkers, management en eindverantwoordelijken) de kerncompetenties definieert die vereist zijn om de IPPF-voorschriften na te leven. Voor de naleving van Standaard 1210 is het raadzaam dat de CAE en internal auditors kennisnemen van de competenties in dit raamwerk, deze begrijpen en ter harte nemen.

## Overwegingen bij de implementatie

Voor het opbouwen en in stand houden van de vakbekwaamheid van de internal auditfunctie kan de CAE een instrument voor de beoordeling van competenties of vaardigheden ontwikkelen op basis van het IIA-Competentieraamwerk of een andere benchmark (zoals een volwassen internal auditfunctie). De CAE kan vervolgens de basiscriteria voor de vakbekwaamheid van internal auditors verwerken in functieomschrijvingen en wervingsmateriaal om zo internal auditors met een passend opleidingsniveau en geschikte werkervaring te kunnen werven en aanstellen. De CAE kan het instrument om competenties te beoordelen ook inzetten voor een periodieke beoordeling van de vaardigheden van de internal auditfunctie om lacunes vast te stellen. Daarbij moet de CAE conform Standaard 1210.A2 en 1210.A3 de risico's ten aanzien van fraude, IT en de beschikbare geautomatiseerde audittechnieken in aanmerking nemen.

Daarnaast gelden er voor de CAE verplichtingen inzake het waarborgen van de vakbekwaamheid van de internal auditfunctie als geheel. Dit omvat het managen van de internal auditfunctie conform de verplichte richtlijnen in het IPPF (Standaard 2000 *Management van de internal auditfunctie*) en ervoor zorgen dat de internal auditfunctie beschikt over de gepaste mix van kennis, vaardigheden en andere competenties om het internal auditplan te realiseren (Standaard 2030 *Beheer van middelen*). Als de internal auditfunctie niet een passende en voldoende personeelsbezetting heeft, wordt de CAE geacht de leemtes op te vullen door deskundige advisering of ondersteuning te regelen. De CAE kan de in het

IIA-Competentieraamwerk gedefinieerde criteria hanteren om leemtes in de vakbekwaamheid van de internal auditfunctie als geheel te identificeren en plannen te ontwikkelen voor het opvullen van leemtes via aanstellingen, training, outsourcing of andere methoden (in Standaard 2050 en de bijbehorende Implementatierichtlijn wordt nader uiteengezet hoe werkzaamheden met andere interne en externe auditors en adviseurs moeten worden gecoördineerd).

Om de vakbekwaamheid van de internal auditfunctie te verbeteren kan de CAE de vaktechnische ontwikkeling van internal auditors stimuleren via training op de werkvloer, deelname aan conferenties en seminars of het aanmoedigen van het behalen van beroepscertificeringen. Op basis van de periodieke beoordeling van het functioneren van de internal auditors kan de CAE inzicht krijgen in de opleidingsbehoeften en feedback geven die bijdraagt aan hun individuele ontwikkeling.

Standaard 1210 schrijft ook voor dat individuele internal auditors over de kennis, vaardigheden en competenties moeten beschikken die nodig zijn om hun verantwoordelijkheden doeltreffend uit te voeren. Individuele internal auditors kunnen het IIA-Competentieraamwerk gebruiken als basis voor hun zelfevaluatie. Daarnaast wordt er in de Standaard benadrukt dat internal auditors passende certificeringen en kwalificaties behalen om verdere vaktechnische ontwikkeling en verbetering van de vakbekwaamheid van zowel individuen als de internal auditfunctie als geheel te stimuleren. In het verlengde hiervan moeten internal auditors hun competenties verbeteren via voortdurende vaktechnische ontwikkeling, zoals uiteengezet in Standaard 1230 *Voortdurende vaktechnische ontwikkeling*. Internal auditors moeten zich op de hoogte houden van de permanente educatie die vereist is om hun beroepscertificeringen in stand te houden.

Omdat Standaard 1210 vereist dat in het kader van de vakbekwaamheid actuele werkzaamheden, trends en nieuwe ontwikkelingen in aanmerking worden genomen, kan permanente educatie ook training inhouden over veranderingen in de sector die van invloed kunnen zijn op de organisatie of het beroep van internal auditor. De CAE kan in dit verband bijdragen aan het waarborgen van de vakbekwaamheid van de internal auditfunctie als geheel. Zo kan CAE zich abonneren op nieuwsdiensten of elektronische nieuwsbrieven voor de sector, die vaak informatie bevatten over onlangs gepubliceerde studies en whitepapers. Ook kan de CAE online of fysiek seminars bijwonen of medewerkers aanraden dit te doen. De CAE kan periodiek interne trainingen organiseren om nieuwe technologieën of veranderingen in internal auditpraktijken onder de aandacht te brengen.

Op het niveau van individuele opdrachten heeft de CAE de eindverantwoordelijkheid voor het toezicht op de opdracht ter waarborging van de kwaliteit, realisering van de doelstellingen en ontwikkeling van de medewerkers (Standaard 2340 Supervisie van *de opdracht*). De mate waarin supervisie vereist is, wordt mede bepaald door de vakbekwaamheid en ervaring van de internal auditors. Om hiervan op de hoogte te blijven, kan de CAE periodiek de vaardigheden beoordelen van individuele internal auditors. Ook kan de CAE of voor een de opdracht verantwoordelijke leidinggevende na afloop van de opdracht feedback bij de opdrachtgever vergaren, via een vragenlijst en/of (formeel of informeel) gesprek, over de vakbekwaamheid waarmee de internal auditors de opdracht hebben uitgevoerd.

Bij de planning van opdrachten hebben internal auditors de individuele verantwoordelijkheid om in aanmerking te nemen of er passende en voldoende middelen beschikbaar zijn om de doelstelling te realiseren (Standaard 2230 - Toekenning van middelen aan de opdracht). Internal auditors beoordelen meestal eerst de doelstellingen en reikwijdte van de auditopdracht. Vervolgens bespreken ze met de CAE eventuele beperkingen in hun competenties die ertoe kunnen leiden dat ze deze doelstellingen niet realiseren.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Individuele internal auditors kunnen hun vakbekwaamheid onder andere aantonen aan de hand van hun cv's en de documentatie van hun certificeringen en voortdurende vaktechnische ontwikkeling (zoals cursussen voor PE-punten, deelname aan conferenties, workshops en seminars en functioneringsgesprekken).

CAE's kunnen hun inspanning voor de opbouw en instandhouding van een vakbekwame internal auditfunctie aantonen door de inzet van een instrument voor competentiebeoordeling en de ontwikkeling van beleid, procedures en trainingsmaterialen voor de internal auditfunctie. De inspanningen voor het werven en aanstellen van vakbekwame internal auditors kunnen blijken uit functieomschrijvingen en ander wervingsmateriaal.

De CAE of een voor de opdracht verantwoordelijke leidinggevende kan dossiers vormen over hun evaluatie van individuele internal auditors en de internal auditfunctie als geheel. Dergelijke evaluaties

kunnen individuele prestatiebeoordelingen en na afloop van de opdracht gevoerde gesprekken en opgestelde memoranda en notulen bevatten. Daarnaast kan de vakbekwaamheid van de internal auditfunctie en/of individuele internal auditors worden aangetoond door gedocumenteerde feedback die na afloop van opdrachten bij opdrachtgevers is vergaard via vragenlijsten en gesprekken.

De naleving door de internal auditfunctie als geheel kan worden aangetoond door een of meer van de volgende documenten:

- Het internal auditplan dat een analyse van de vereiste middelen bevat.
- Een inventarisatie van de beschikbare vaardigheden bij de medewerkers van de auditfunctie of hun individuele profielen en kwalificaties.
- Een overzicht (assurance map) met de kwalificaties van dienstverleners waarvan de internal auditfunctie gebruik maakt.
- Gedocumenteerde resultaten van interne beoordelingen.





International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1220

## Standaard 1220 - Beroepsmatige zorgvuldigheid

Internal auditors moeten hun werkzaamheden uitvoeren met de zorg en vakmanschap die van een verstandige en bekwame internal auditor verwacht worden. Beroepsmatige zorgvuldigheid houdt geen onfeilbaarheid in.

## Voorbereiding

Passende opleidingen, werkervaring, certificeringen en trainingen stellen internal auditors in staat om het vakmanschap en expertise te ontwikkelen die nodig zijn om hun werkzaamheden met beroepsmatige zorgvuldigheid te verrichten. Daarnaast moeten internal auditors de verplichte richtlijnen in het *International Professional Practices Framework* (IPPF) van het IIA begrijpen en toepassen, en kan het nuttig zijn dat zij zich verdiepen in de kerncompetenties zoals uiteengezet in het *Global Internal Audit Competency Framework* van het IIA.

Op opdrachtniveau houdt beroepsmatige zorgvuldigheid kennis in van de doelstellingen en reikwijdte van de opdracht en de competenties die vereist zijn voor de uitvoering van de auditwerkzaamheden, en kennis van eventuele beleidsregels en procedures die specifiek zijn voor de internal auditfunctie en de organisatie.

## Overwegingen bij de implementatie

Voor internal auditors vereist beroepsmatige zorgvuldigheid naleving van de IIA-Gedragscode, en daarnaast naleving van de gedragscode van de organisatie en eventuele andere gedragscodes die betrekking hebben op overige beroepskwalificaties die zij hebben behaald. Mogelijk heeft de internal auditfunctie een formeel proces dat vereist dat de internal auditor een jaarlijkse verklaring ondertekent inzake de IIA-Gedragscode of de gedragscode van de organisatie.

De beleidsregels en procedures van de internal auditfunctie voorzien samen met het IPPF in een systematische en gedisciplineerde aanpak van de planning, uitvoering en documentatie van de internal auditwerkzaamheden. Internal auditors betrachten in wezen beroepsmatige zorgvuldigheid als zij deze systematische en gedisciplineerde aanpak toepassen. Wat beroepsmatige zorgvuldigheid inhoudt, is echter deels afhankelijk van de complexiteit van de opdracht. De elementen die internal auditors bij het betrachten van beroepsmatige zorgvuldigheid in aanmerking moeten nemen worden beschreven in de Standaarden 1220.A1, 1220.A2, 1220.A3 en 1220.C1. Internal auditors moeten bijvoorbeeld de mogelijkheid van ernstige fouten, fraude en niet-naleving in aanmerking nemen en in dezelfde mate toetsingen en verificaties uitvoeren als een verstandige en bekwame internal auditor zou doen in dezelfde of soortgelijke omstandigheden. In Standaard 1220 staat echter ook dat beroepsmatige zorgvuldigheid geen onfeilbaarheid inhoudt. Van internal auditors wordt dan ook niet verwacht dat zij zekerheid verschaffen dat zich geen niet-naleving of onregelmatigheden hebben voorgedaan.

Om beroepsmatige zorgvuldigheid op opdrachtniveau te waarborgen, vereist Standaard 2340 *Supervisie van de opdracht* dat er adequate supervisie van de opdrachten wordt gehouden. In het algemeen houdt dit in dat de leidinggevenden de werkdocumenten, resultaten en te rapporteren bevindingen van de opdracht beoordelen. Na dergelijke beoordelingen geven leidinggevenden doorgaans feedback aan de internal auditors die de opdracht hebben uitgevoerd. Vaak gebeurt dit via gesprekken na afloop van de opdracht. Ook kan na afloop van de opdracht via een vragenlijst feedback worden verkregen bij opdrachtgevers over de vakbekwaamheid van de internal auditors.

In het kader van het management van de internal auditfunctie (reeks 2000 van de Standaarden) en de implementatie van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering (reeks 1300 van de Standaarden) is het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) de eindverantwoordelijke voor het betrachten van beroepsmatige zorgvuldigheid. Daarom ontwikkelt de CAE gewoonlijk beoordelingsinstrumenten zoals zelfevaluaties, criteria (bijv. kritische prestatie-

indicatoren) en een beoordelingsproces voor het functioneren van individuele internal auditors en de internal auditfunctie als geheel. Het functioneren van individuele auditors kan worden beoordeeld via door opdrachtgevers ingevulde vragenlijsten, alsmede beoordelingen door vakgenoten en leidinggevendenden. Het functioneren van de internal auditfunctie als geheel kan worden beoordeeld via interne en externe toetsingen conform Standaard 1310 t/m 1312, alsmede door opdrachtgevers ingevulde vragenlijsten en soortgelijke vormen van feedback.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Internal auditors moeten door een juiste toepassing van de verplichte richtlijnen in het IPPF aantonen dat ze zich houden aan Standaard 1220. Dit kan blijken uit hun opdrachtplannen, werkprogramma's en werkdocumenten. In functiebeoordelingen van internal auditors kan verwezen worden naar het betrachteren van beroepsmatige zorgvuldigheid. Een gepaste beoordeling van opdrachten door leidinggevendenden blijkt meestal uit de documentatie hiervan in werkdocumenten. Beroepsmatige zorgvuldigheid kan ook worden aangetoond doordat de betreffende leidinggevende na afloop van de opdracht gesprekken houdt met de medewerkers of bij opdrachtgevers feedback vergaart via vragenlijsten of andere instrumenten. Daarnaast kan deze zorgvuldigheid worden aangetoond via een jaarlijkse verklaring inzake de IIA-Gedragscode en de gedragscode van de organisatie. Tot slot kan beroepsmatige zorgvuldigheid blijken uit interne en externe beoordelingen uitgevoerd in het kader van het programma van de internal auditfunctie voor kwaliteitsbewaking en -verbetering.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1230

## Standaard 1230 - Voortdurende vaktechnische ontwikkeling

Internal auditors moeten hun kennis, vaardigheden en overige competenties verbeteren via voortdurende vaktechnische ontwikkeling.

### Vorbereiding

Om hun competenties te verbeteren en zich voortdurend vaktechnisch te blijven ontwikkelen, is het raadzaam dat internal auditors hun functievereisten in aanmerking nemen, waaronder het opleidingsbeleid en de vaktechnische kwalificaties die gelden voor hun beroep, organisatie en sector, alsmede eventuele certificeringen of specialismen. Daarnaast kunnen internal auditors rekening houden met feedback uit recente beoordelingen van hun functioneren, alsmede de bevindingen ten aanzien van hun naleving van de verplichte richtlijnen in het *International Professional Practices Framework* (IPPF). Ook kunnen ze de resultaten in overweging nemen van zelfevaluaties die zijn uitgevoerd conform het *Internal Audit Competency Framework* van het IIA of een soortgelijke benchmark. Nadenken over loopbaandoelen kan internal auditors helpen bij de planning van hun vaktechnische ontwikkeling op de lange termijn.

### Overwegingen bij de implementatie

Individuele internal auditors kunnen als basis voor hun vaktechnische ontwikkelingsplan gebruikmaken van een instrument voor zelfevaluatie, zoals het IIA-Competentieraamwerk. Het ontwikkelingsplan kan

training op de werkvloer, coaching, mentoring en andere interne en externe training bevatten, alsmede vrijwilligerswerk en certificeringstrajecten. Gewoonlijk bespreekt de internal auditor het plan eerst met het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)). Beiden kunnen afspreken dat dit vaktechnische ontwikkelingsplan als basis dient voor het formuleren van maatstaven voor de beoordeling van het functioneren van de internal auditor (kritische prestatie-indicatoren). Deze kunnen worden toegepast in beoordelingen door leidinggevendenden, vragenlijsten voor opdrachtgevers en jaarlijkse functioneringsgesprekken. De resultaten van de beoordelingen kunnen de CAE en de internal auditor zelf helpen om te bepalen welke aspecten prioriteit moeten krijgen in de voortdurende vaktechnische ontwikkeling. Uiteindelijk is de individuele internal auditor zelf verantwoordelijk voor het naleven van Standaard 1230.

Bij vaktechnische ontwikkelingsmogelijkheden valt te denken aan het deelnemen aan conferenties, seminars, trainingsprogramma's, online cursussen en webinars, zelfstudieprogramma's of klassikale cursussen, het uitvoeren van onderzoeksprojecten, vrijwilligerswerk bij beroepsorganisaties, en het behalen van beroepscertificeringen, zoals de door de IIA verstrekte kwalificatie Certified Internal Auditor® (CIA®). Dankzij voortdurende vaktechnische ontwikkeling gericht op bepaalde sectoren of specialismen (zoals data-analyse, financiële dienstverlening, IT, belastingrecht of systeemontwerp) kunnen vaktechnische competenties verworven worden die de internal auditwerkzaamheden ten aanzien van die specifieke aspecten verbeteren.

Soms uiten opdrachtgevers in vragenlijsten over de uitvoering van internal auditopdrachten zorgen over het zakelijk inzicht van internal auditors. De CAE en de internal auditors moeten dergelijke punten van zorg aanpakken door de binnen hun organisatie beschikbare trainingen of andere mogelijkheden te gebruiken om hun bedrijfsmatige inzicht te vergroten.

Om te zorgen dat internal auditors de mogelijkheid hebben hun kennis, vaardigheden en andere competenties te verbeteren, kan de CAE een trainings- en ontwikkelingsbeleid opzetten ter ondersteuning van voortdurende vaktechnische ontwikkeling. Een dergelijk beleid kan een minimum aantal trainingsuren per auditor voorschrijven van bijvoorbeeld 40 uur per jaar conform de voorschriften van vele beroepscertificeringen. CAE's kunnen overwegen benchmarking in te zetten om inzicht te krijgen in de huidige en toekomstige behoeften van het beroep van internal auditor, alsmede specifieke trends in de sector of een binnen een specialisme.



Om te waarborgen dat hun vaktechnische kennis dagelijks wordt geactualiseerd, kunnen de internal auditors zich wenden tot het IIA voor leidraden inzake standaarden, best practices, procedures en technieken die van invloed kunnen zijn op het beroep van internal auditor of hun organisatie en specifieke sector. Dit kan inhouden dat zij hun lidmaatschap van het IIA en van andere beroepsorganisaties in stand houden, deelnemen aan lokale netwerkevenementen of zich abonneren op newsfeeds of nieuwsdiensten voor het beroep van internal auditor en hun specifieke sector.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Internal auditors kunnen hun naleving van Standaard 1230 aantonen door documentatie of andere dossiers aan te leggen van een of meer van het volgende:

- Zelfevaluaties op basis van een competentieraamwerk of benchmark.
- Vaktechnische ontwikkelings- en trainingsplannen.
- Lidmaatschappen van beroepsorganisaties en deelname aan hun activiteiten.
- Abonnementen op diensten die vaktechnische informatie verschaffen.
- Voltooiing van trainingen (zoals behaalde PE-punten, certificeringen of getuigschriften).

De verbetering van de vakbekwaamheid dankzij trainingen op de werkvloer en interne trainingen wordt vaak gedocumenteerd in prestatiebeoordelingen, waarin ook toekomstige mogelijkheden voor vaktechnische ontwikkeling vastgesteld kunnen worden. De nieuwe vaardigheden en verbeterde capaciteiten kunnen ook blijken uit scores op prestatie-indicatoren of observaties van leidinggevenden of vakgenoten. Uit beleidsprogramma's van de internal auditfunctie, een opleidingsschema en door medewerkers van de internal auditfunctie ingevulde vragenlijsten kan blijken dat de CAE mogelijkheden voor voortdurende vaktechnische ontwikkeling heeft geboden.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1300

## Standaard 1300 - Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering

Het hoofd van de internal auditfunctie moet een programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering ontwikkelen en in stand houden, dat alle aspecten van de internal auditfunctie omvat.

### **Interpretatie:**

*Een programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering is ontworpen om een beoordeling van de naleving door de internal-auditfunctie van de Standaarden en een evaluatie van de naleving door de internal auditors van de Gedragscode mogelijk te maken. Op grond van het programma moeten ook de efficiëntie en effectiviteit van de internal-auditfunctie worden beoordeeld en de mogelijkheden voor verbetering worden geïdentificeerd. Het hoofd van de internal auditfunctie dient toezicht door het bestuur op het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering aan te moedigen.*

## Vorbereiding

Standaard 1300 belast het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive ((CAE)) met het ontwikkelen en onderhouden van een uitgebreid programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering (quality assurance and improvement program (QAIP)). Het QAIP dient alle aspecten van de uitvoering en het beheer van de internal auditfunctie — inclusief adviesopdrachten — te omvatten, zoals



beschreven in de verplichte onderdelen van het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening (International Professional Practices Framework (IPPF)). Het opnemen van “best practices” in het internal audit vakgebied kan bevorderlijk zijn voor de QAIP.

Het QAIP is ontworpen om te beoordelen in hoeverre de internal auditfunctie voldoet aan *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing (Standaarden)* en of internal auditors de Gedragscode van het IIA toepassen. Het QAIP moet als zodanig zowel door lopende en periodieke interne evaluaties als externe toetsingen door een gekwalificeerde onafhankelijk(e) toetsers of beoordelingsteam bevatten (zie Standaard 1310 – Vereisten van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering).

De CAE moet een gedegen kennis hebben van de verplichte elementen van het IPPF, met name van de Standaarden en de Gedragscode. De CAE vergadert normaliter met het bestuur om inzicht te krijgen in de verwachtingen voor de internal auditfunctie, om het belang van de Standaarden en het QAIP te bespreken en de steun van het bestuur hiervoor te bevorderen.

De CAE gebruikt doorgaans voorbeelden van hoe QAIP's worden ontwikkeld en geïmplementeerd in andere organisaties — met name die van soortgelijke aard en volwassenheid — voor benchmarking. De CAE kan daarnaast de Aanvullende Richtlijnen van het IIA en andere gepubliceerde richtlijnen met betrekking tot dit onderwerp wensen te raadplegen, met inbegrip van de “Quality Assessment Manual for the Internal Audit Activity” van de IIA.

## Overwegingen bij de implementatie

Een goed ontwikkeld QAIP waarborgt dat het concept van kwaliteit is ingebed in de internal auditfunctie en al haar activiteiten. De internal auditfunctie hoeft niet te beoordelen of elke afzonderlijke opdracht voldoet aan de Standaarden. In plaats daarvan dienen opdrachten te worden uitgevoerd volgens een vastgestelde methodologie waarin de naleving van de Standaarden wordt gestimuleerd. Bovendien bevordert de methodologie doorgaans voortdurende verbetering van de internal auditfunctie.

Zoals de standaard 1300 vereist, ontwikkelt en onderhoudt de CAE een QAIP dat alle aspecten van de internal auditfunctie omvat. Het uiteindelijke doel is een internal auditfunctie te ontwikkelen waarbij reikwijdte en kwaliteit van de werkzaamheden voldoen aan de Standaarden en toepassing van de Gedragscode. Het QAIP maakt het mogelijk om een internal auditfunctie te beoordelen op naleving van de Standaarden en te bepalen of internal auditors de Gedragscode toepassen. Het QAIP omvat als





zodanig beoordelingen van de efficiëntie en effectiviteit van de internal auditfunctie, die mogelijkheden voor verbetering helpen identificeren.

De CAE evalueert het QAIP periodiek en werkt deze zo nodig bij. Als de internal auditfunctie, bijvoorbeeld, volwassener wordt of als omstandigheden binnen de internal auditfunctie veranderen, kunnen aanpassingen aan het QAIP noodzakelijk worden om ervoor te zorgen dat het op een effectieve en efficiënte manier blijft functioneren en om stakeholders ervan te verzekeren dat het meerwaarde biedt door de activiteiten van de organisatie te verbeteren.

Om de standaard 1300 te implementeren, moet de CAE de vereisten met betrekking tot de vijf essentiële onderdelen ervan afwegen:

- Interne evaluaties (Standaard 1311).
- Externe evaluaties (Standaard 1312).
- Communicatie van de resultaten van het QAIP (Standaard 1320).
- Goed gebruik van een nalevingsverklaring (Standaard 1321).
- Melding van niet-naleving (1322).

### Interne evaluaties

Interne evaluaties bestaan uit voortdurende monitoring en periodieke zelfevaluaties (zie Standaard 1311 – Interne evaluaties), waarin de naleving van de verplichte elementen van het IPPF door de internal auditfunctie wordt beoordeeld, alsmede de kwaliteit van en het toezicht op de uitgevoerde auditwerkzaamheden, de toereikendheid van internal auditbeleid en -procedures, de meerwaarde die de internal auditfunctie biedt aan de organisatie en de vaststelling en het bereiken van belangrijke prestatie-indicatoren.

De CAE dient te zorgen voor continue monitoring en dient te waarborgen dat de internal auditfunctie periodiek wordt beoordeeld. Voortdurende bewaking wordt vooral bereikt door middel van doorlopende activiteiten, zoals planning van en toezicht op opdrachten, gestandaardiseerde werkpraktijken, werkdocumentprocedures en sign offs, rapportbeoordelingen, evenals identificatie van eventuele zwakke punten of gebieden die verbeteringen behoeven en actieplannen om ze aan te pakken. Voortdurende bewaking helpt de CAE per opdracht vast te stellen of internal auditprocessen kwaliteit leveren.

Periodieke zelfevaluaties worden uitgevoerd om vast te stellen dat continue monitoring effectief is en



om te beoordelen of de internal auditfunctie conform de Standaarden opereert en of de Gedragscode toepassen. Door de Standaarden en de Gedragscode in acht te nemen, bereikt de internal auditfunctie ook afstemming op de definitie van internal auditing en de kernbeginselen van de beroepsuitoefening van internal auditing.

Implementatierichtlijn 1311 – Interne evaluaties – biedt verdere richtlijnen met betrekking tot de QAIP-vereisten voor interne evaluaties.

### Externe evaluaties

Naast de interne evaluaties heeft de CAE de verantwoordelijkheid om ervoor te zorgen dat de internal auditfunctie ten minste eens per vijf jaar een externe evaluatie ondergaat (zie Standaard 1312 - Externe Evaluaties). Het doel van de evaluatie, die door een onafhankelijke beoordelaar of beoordelingsteam van buiten de organisatie moet worden uitgevoerd, is om te valideren of de internal auditfunctie voldoet aan de Standaarden en of internal auditors de Gedragscode toepassen.

Er kan een zelfevaluatie worden uitgevoerd in plaats van een volledige externe evaluatie, mits deze door een gekwalificeerde, onafhankelijke, bevoegde en professionele externe beoordelaar wordt gevalideerd. In dergelijke gevallen zou de reikwijdte van de zelfevaluatie met externe onafhankelijke validatie bestaan uit een uitgebreid en volledig gedocumenteerd zelfevaluatieproces dat het volledige externe proces nabootst, en een onafhankelijke validatie op locatie door een gekwalificeerde, onafhankelijke beoordelaar.

Implementatierichtlijn 1312 – Externe evaluaties biedt verdere richtlijnen met betrekking tot de QAIP-vereisten voor externe evaluaties.

### Communicatie van QAIP-resultaten

De CAE moet de uitkomsten van het QAIP bekendmaken aan het senior management en het bestuur, zoals vermeld in Standaard 1320 – Rapportering over het kwaliteitsbewakings- en -verbeterprogramma. Deze bekendmaking dient het volgende te omvatten:

- De reikwijdte en de frequentie van zowel de interne als externe evaluaties.
- De kwalificaties en onafhankelijkheid van de beoordelaar(s) of het beoordelingsteam.
- De conclusies van de beoordelaars.
- Eventuele actieplannen met corrigerende maatregelen op basis van de evaluaties om zaken aan te pakken die niet in overeenstemming waren met de Standaarden, samen met



mogelijkheden voor verbetering.

Implementatierichtlijn 1320 – Rapportering over het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma geeft verdere richtlijnen voor de QAIP-rapportage.

### Juist gebruik van een nalevingsverklaring

De internal auditfunctie mag slechts schriftelijk of mondeling meedelen dat de internal auditfunctie voldoet aan de Standaarden indien de resultaten van zowel de interne als externe evaluaties van het QAIP een dergelijke verklaring ondersteunen. Implementatierichtlijn 1321 – Gebruik van de uitdrukking "In overeenstemming met de Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing" geeft verdere richtlijnen voor het correcte gebruik van een nalevingsverklaring.

### Melding van niet-naleving

Indien in een interne of externe evaluatie wordt geconcludeerd dat de internal auditfunctie niet in overeenstemming is met de verplichte elementen van het IPPF en het gebrek aan overeenstemming invloed heeft op de algehele reikwijdte of werking van de internal auditfunctie, moet de CAE de niet-naleving en de impact daarvan aan het senior management en het bestuur melden.

Implementatierichtlijn 1322 – Melding van niet-naleving biedt verdere richtlijnen met betrekking tot het hoe en wanneer van het melden van niet-naleving.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Meerdere activiteiten en documenten kunnen laten zien dat Standaard 1300 is nageleefd. De meest noemenswaardige daarvan zijn het gedocumenteerde QAIP van de CAE zelf, de resultaten van interne en externe evaluaties en documentatie van de bekendmaking van QAIP-resultaten door de CAE aan het bestuur. Dit laatste bestaat doorgaans uit bevindingen, actieplannen met corrigerende maatregelen en corrigerende maatregelen die zijn genomen om de naleving van de Standaarden en de Gedragscode door de internal auditfunctie te verbeteren. Bovendien kan elke documentatie van de ondernomen acties voor de verbetering van de efficiëntie en effectiviteit van de internal auditfunctie naleving van de standaard helpen aantonen. Voor externe evaluaties kan documentatie van de externe beoordelaar of het beoordelingsteam of een schriftelijke onafhankelijke validatie van een zelfevaluatie



worden gebruikt om naleving van Standaard 1300 aan te geven. Notulen van bestuursvergaderingen waar QAIP's en de resultaten ervan zijn besproken en presentaties aan het bestuur of het senior management kunnen ook naleving helpen bewijzen.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1310

## Standaard 1310 – Vereisten voor het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering

Het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering moet zowel interne als externe evaluaties omvatten.

### Vorbereiding

Standaard 1310 geeft de vereisten die de basis van het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma (QAIP) vormen, dat alle aspecten van de internal auditfunctie omvat. De standaard geeft specifiek aan dat zowel interne als externe evaluaties vereist zijn.

Het hoofd van de internal auditfunctie (CAE) dient bekend te zijn met deze vereisten. Interne evaluaties bestaan uit rigoureuze, uitgebreide processen, continue monitoring en toetsing van internal auditing en adviesdiensten, en periodieke validaties van naleving van de Internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing (Standaarden) en geven antwoord op de vraag of internal auditors de Gedragscode toepassen. Externe evaluaties bieden een onafhankelijk(e) beoordelaar of beoordelingsteam de mogelijkheid om tot een conclusie te komen over de naleving van de Standaarden door de internal auditfunctie en over de vraag of internal auditors de Gedragscode toepassen en om gebieden voor verbetering te identificeren. Het QAIP omvat ook doorlopende metingen en analyses van prestatie-parameters, zoals het realiseren van het internal auditplan, de doorlooptijd, geaccepteerde aanbevelingen en de klanttevredenheid.

De CAE is doorgaans bekend met eerdere resultaten van zowel interne als externe evaluaties die



gebieden aangeven waarop de internal auditfunctie kan worden verbeterd. De CAE implementeert actieplannen met betrekking tot alle via het QAIP geïdentificeerde verbeteringen.

## Overwegingen bij de implementatie

Standaard 1310 vereist dat het QAIP zowel interne als externe evaluaties bevat. Interne evaluaties bestaan uit voortdurende bewaking en periodieke zelfevaluaties (zie Standaard 1311 – Interne evaluaties), waarin de naleving van de verplichte elementen van het IPPF door de internal auditfunctie wordt beoordeeld, alsmede de kwaliteit van en het toezicht op de uitgevoerde auditwerkzaamheden, de toereikendheid van internal auditbeleid en -procedures, de meerwaarde die de internal auditfunctie biedt aan de organisatie en de vaststelling en het bereiken van belangrijke prestatie-indicatoren.

De CAE dient te zorgen voor continue monitoring en dient te waarborgen dat de internal auditfunctie periodiek wordt beoordeeld. Continue monitoring wordt vooral bereikt door middel van doorlopende activiteiten, zoals planning van en toezicht op opdrachten, gestandaardiseerde werkpraktijken, werkdocumenten, signoffs, rapportbeoordelingen, evenals identificatie van eventuele zwakke punten of gebieden die verbeteringen behoeven en actieplannen om ze aan te pakken. Continue monitoring helpt de CAE per opdracht vast te stellen of internal auditprocessen kwaliteit leveren.

Periodieke zelfevaluaties worden uitgevoerd om te valideren dat continue monitoring effectief functioneert en om te beoordelen of de internal auditfunctie in overeenstemming is met de Standaarden en of internal auditors de Gedragscode toepassen. Door naleving van de Standaarden en de Gedragscode wordt geborgd dat de interne auditfunctie conform de definitie van internal auditing en de grondbeginselen van de beroepsuitoefening van internal auditing functioneert.

Naast de interne evaluaties heeft de CAE de verantwoordelijkheid om ervoor te zorgen dat de internal auditfunctie ten minste eenmaal per vijf jaar een externe evaluatie uitvoert (zie Standaard 1312 - Externe Evaluaties). Het doel van de evaluatie, die door een onafhankelijke beoordelaar of beoordelingsteam van buiten de organisatie moet worden uitgevoerd, is om te valideren of de internal auditfunctie voldoet aan de Standaarden en of internal auditors de Gedragscode toepassen.

Er kan een zelfevaluatie worden uitgevoerd in plaats van een volledige externe evaluatie, mits deze door een gekwalificeerde, onafhankelijke, bevoegde en professionele externe beoordelaar wordt gevalideerd. In dergelijke gevallen zou de reikwijdte van de zelfevaluatie met externe onafhankelijke validatie bestaan uit een uitgebreid en volledig gedocumenteerd zelfevaluatieproces dat het volledige



externe proces emuleert en een onafhankelijke validatie op locatie door een gekwalificeerde, onafhankelijke externe beoordelaar.

De implementatierichtlijnen voor Standaard 1311 en Standaard 1312 geven verdere richtlijnen met betrekking tot de QAIP-vereisten voor interne en externe evaluaties.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Meerdere zaken kunnen duiden op naleving van standaard 1310, met inbegrip van alle documentatie die naleving van standaard 1311 en standaard 1312 aantoont. Bovendien kan naleving worden aangetoond in notulen van bestuursvergaderingen waarin plannen voor — en resultaten van — beoordelingen werden besproken. Uit een benchmarking-rapport en verzoeken om adviesdiensten kan blijken hoe zorgvuldig de organisatie te werk gaat bij het doorlichten van externe beoordelaars.

Specifiek voor interne evaluaties geldt dat elk bewijs dat activiteiten gericht op continue monitoring zijn afgerond in overeenstemming met het QAIP van de internal auditfunctie, naleving kan aantonen (bv., beoordelingen van belangrijke prestatie-indicatoren of werkdocumenten). Daarnaast kan naleving worden aangetoond door de documentatie van periodieke evaluaties die zijn afgerond, inclusief de reikwijdte van het plan van beoordeling en aanpak, werkdocumenten en communicatierapporten. Ten slotte kunnen QAIP-resultaten (bv. actieplannen met corrigerende maatregelen, verbeteracties die zijn ondernomen om de naleving te verbeteren, maatregelen die zijn genomen om de efficiëntie en effectiviteit te verbeteren) duiden op naleving.

Bij externe evaluaties is de belangrijkste indicator van naleving het rapport van de externe beoordelaar, dat een conclusie bevat met betrekking tot de mate van naleving en actieplannen met corrigerende maatregelen. Dit rapport bevat vaak aanbevelingen van de externe beoordelaar over manieren om de kwaliteit, efficiëntie en effectiviteit van internal auditing te verbeteren, zodat de internal auditfunctie de stakeholders van de organisatie beter kan bedienen en meerwaarde kan bieden.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1311

## Standaard 1311 – Interne evaluaties

Interne evaluaties moeten onder meer het volgende omvatten:

- Voortdurende bewaking van de werkzaamheden van de internal auditfunctie.
- Periodieke beoordelingen uitgevoerd door zelfevaluaties of door andere personen binnen de organisatie met voldoende kennis van de praktijk van internal auditing.

### **Interpretatie:**

*Continue monitoring is een integraal onderdeel van de dagelijkse leiding, beoordeling en meting van de internal auditfunctie. Voortdurend toezicht is opgenomen in het dagelijks beleid en wordt gebruikt om de internal auditfunctie aan te sturen. Daarbij wordt gebruikgemaakt van de processen, hulpmiddelen en informatie die nodig zijn om de naleving van de Gedragscode en de Standaarden te evalueren.*

*Er moeten periodieke beoordelingen worden verricht om te beoordelen of de Gedragscode en de Standaarden worden nageleefd.*

*Voldoende kennis van de praktijk van internal auditing vereist ten minste een begrip van alle elementen van het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening.*



## Vorbereiding

Zoals Standaard 1311 aangeeft, heeft het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) de verantwoordelijkheid om ervoor te zorgen dat de internal auditfunctie een interne evaluatie uitvoert die zowel continue monitoring als periodieke zelfevaluaties omvat. Interne evaluaties valideren dat de internal auditfunctie nog steeds voldoet aan de Internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing (Standaarden) en de Gedragscode. De CAE begrijpt dat de interne evaluaties zich richten op voortdurende verbetering van de internal auditfunctie en inhouden dat de efficiëntie en de effectiviteit ervan worden gemonitord.

Het “Quality Assessment Manual for the Internal Audit Activity” van de IIA of vergelijkbare richtlijnen en instrumenten kunnen dienen als leidraad voor het uitvoeren van een interne evaluatie.

## Overwegingen bij de implementatie

De twee onderling met elkaar verbonden delen van interne evaluaties —continue monitoring en periodieke zelfevaluaties — bieden een effectieve structuur voor de internal auditfunctie om voortdurend haar naleving van de Standaarden te beoordelen en te controleren of internal auditors de Gedragscode toepassen. Bovendien kunnen hiermee verbetermogelijkheden geïdentificeerd worden.

Continue monitoring wordt vooral bereikt door middel van doorlopende activiteiten, zoals planning van en toezicht op opdrachten, gestandaardiseerde werkpraktijken, werkdocumentprocedures en signoffs, rapportbeoordelingen, evenals identificatie van eventuele zwakke punten of gebieden die verbeteringen behoeven en actieplannen om ze aan te pakken. Voortdurende bewaking helpt de CAE per opdracht vast te stellen of internal auditprocessen kwaliteit leveren. Voortdurende bewaking vindt over het algemeen routinematig gedurende het jaar plaats door middel van de implementatie van standaardwerkpraktijken. Om dit te vergemakkelijken kan de CAE sjablonen ontwikkelen die internal auditors kunnen gebruiken tijdens opdrachten, waardoor consistentie wordt gewaarborgd bij de toepassing van de Standaarden.

Voldoende supervisie is een fundamenteel onderdeel van elk kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma (QAIP). Supervisie begint bij de planning en blijft tijdens de prestatie- en communicatiefasen van de opdracht uitgeoefend worden. Voldoende supervisie wordt gewaarborgd

door aan te geven wat de verwachtingen zijn, door de voortdurende communicatie tussen internal auditors tijdens de opdracht en door procedures voor de beoordeling van werkdocumenten, met inbegrip van een tijdige aftekening door de verantwoordelijke voor het toezicht op opdrachten. Implementatierichtlijn 2340 – Supervisie van op de opdracht biedt verdere richtlijnen met betrekking tot de supervisie van op internal auditing.

De implementatierichtlijnen voor de volgende reeks Standaarden bieden verdere richtlijnen met betrekking tot de juiste uitvoering van een opdracht, van de planning van de opdracht tot en met de verspreiding van de resultaten: 2200, 2300 en 2400.

Extra mechanismen die gewoonlijk voor voortdurende bewaking worden gebruikt zijn de volgende:

- Checklists of automatiseringstools om zekerheid te bieden dat internal auditors voldoen aan vastgestelde praktijken en procedures en om consistentie in de toepassing van prestatiestandaarden te waarborgen.
- Feedback van internal auditkanten en andere stakeholders over de efficiëntie en effectiviteit van het internal auditteam. Feedback kan onmiddellijk na de opdracht of op periodieke basis (bv. halfjaarlijks of jaarlijks) worden gevraagd via onderzoeksinstrumenten of gesprekken tussen de CAE en het management.
- Belangrijke prestatie-indicatoren (KPI's) van personeel en per opdracht, zoals het aantal gecertificeerde internal auditors op het aantal medewerkers, het aantal jaren ervaring dat zij hebben in internal auditing, hun aantal uren van continue beroepsmatige ontwikkeling gedurende het jaar, tijdigheid van opdrachten en tevredenheid van stakeholders.
- Andere maten die waardevol kunnen zijn bij het bepalen van de efficiëntie en effectiviteit van de internal auditfunctie. Normen voor projectbudgetten, systemen voor de registratie van het aantal gewerkte uren en de voltooiing van het auditplan kunnen helpen bepalen of er voldoende tijd wordt besteed aan alle aspecten van de audit-opdracht. Het verschil tussen de werkelijke kosten en het budget kan ook een waardevolle indicatie zijn voor de efficiëntie en effectiviteit van de internal auditfunctie.

Naast validatie van naleving van de Standaarden en de Gedragscode, kan continue monitoring mogelijkheden voor verbetering van de internal auditfunctie aangeven. Meestal adresseert de CAE in dergelijke gevallen deze mogelijkheden en hij of zij kan een actieplan ontwikkelen. Zodra

veranderingen zijn geïmplementeerd, kunnen belangrijke prestatie-indicatoren worden gebruikt om succes te monitoren. Resultaten van de continue monitoring dienen ten minste jaarlijks aan het bestuur te worden gerapporteerd, zoals vereist door Standaard 1320 – Rapportering over het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma.

### Periodieke zelfevaluaties

Periodieke zelfevaluaties hebben een andere focus dan continue monitoring, aangezien zij in het algemeen een meer holistische, uitgebreide beoordeling van de Standaarden en de internal auditfunctie bieden. richt zich daarentegen in het algemeen op beoordelingen op opdrachtniveau. Daarnaast zijn periodieke zelfevaluaties gericht op naleving van elke standaard, terwijl continue monitoring vaak meer gericht is op de prestatiecriteria op opdrachtniveau.

Periodieke zelfevaluaties worden doorgaans uitgevoerd door senior management van de internal auditfunctie, een speciaal team of een functionaris verantwoordelijk voor de kwaliteitsbewaking binnen de internal auditfunctie of gecertificeerde interne auditors of andere competente audit professionals uit andere delen van de organisatie met uitgebreide ervaring met of kennis van het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening (International Professional Practices Framework (IPPF)). Het biedt waar mogelijk voordelen om medewerkers van de internal auditfunctie in het zelfevaluatieproces op te nemen, omdat dit kan dienen als een nuttige trainingsmogelijkheid voor het vergroten van het inzicht in het IPPF van de internal auditor.

De internal auditfunctie verricht periodieke zelfevaluaties om haar continue naleving van de Standaarden en de Gedragscode te valideren en het volgende te evalueren:

- De kwaliteit van en het toezicht op de uitgevoerde werkzaamheden.
- De toereikendheid en toepasbaarheid van internal auditbeleid en -procedures.
- De wijze waarop de internal auditfunctie meerwaarde biedt.
- Het behalen van belangrijke prestatie-indicatoren.
- De mate waarin aan de verwachtingen van stakeholders wordt voldaan.

Om dit te bereiken evalueert het individu of het team dat de zelfevaluatie uitvoert doorgaans elke Standaard om vast te stellen of de internal auditfunctie werkt volgens de Standaarden. Dit kan diepte-interviews van en enquêtes onder stakeholders omvatten. Door middel van dit proces kan de CAE doorgaans de kwaliteit van de auditpraktijken van de internal auditfunctie beoordelen, met inbegrip van de naleving van beleid en procedures voor het uitvoeren van opdrachten. Periodieke zelfevaluaties

kunnen worden uitgevoerd door een lid van de internal auditfunctie of door andere personen binnen de organisatie met voldoende kennis van internal auditpraktijken, met name van de Standaarden en de Gedragscode.

De internal auditfunctie kan extra stappen ondernemen om de periodieke zelfevaluatie te ondersteunen, zoals het uitvoeren van beoordelingen na afronding van de opdrachten of het analyseren van belangrijke prestatie-indicatoren (KPI's).

- **Beoordeling na afloop van de opdracht** – De internal auditfunctie kan een steekproef van opdrachten kiezen uit een bepaalde periode en een beoordeling uitvoeren om de naleving van het internal auditbeleid te beoordelen (zie Standaard 2040 – Beleid en Procedures) en naleving van de Standaarden en Gedragscode. Deze beoordelingen worden doorgaans uitgevoerd door internal auditpersoneel dat niet betrokken was bij de betreffende opdracht. In een grotere of meer volwassen organisatie kan dit proces door een specialist of team voor kwaliteitsbewaking worden behandeld. In kleinere organisaties kan de CAE of de persoon die verantwoordelijk is voor het beoordelen van werkdocumenten een checklist gebruiken, die ingevuld is nadat het eindverslag is uitgebracht, teneinde deze beoordeling uit te voeren en het dossier te sluiten.
- **KPI-analyse** – De internal auditfunctie kan ook KPI's met betrekking tot de efficiëntie van standaard internal auditwerkpraktijken monitoren en analyseren (bv., begrote en feitelijke opdrachten, het percentage van het voltooide auditplan, het aantal dagen tussen voltooiing van het veldwerk en de uitgifte van het rapport, het percentage opgevolgde aanbevelingen en de tijdigheid van de correcties in verband met aanbevelingen). Andere algemeen gebruikte maten zijn het aantal gecertificeerde internal auditors op het aantal medewerkers, het aantal jaren ervaring in internal auditing dat zij hebben en hun aantal uren van continue beroepsmatige ontwikkeling gedurende het jaar.

Na een periodieke zelfevaluatie kan een CAE in voorkomend geval een actieplan ontwikkelen om mogelijkheden voor verbetering aan te pakken. Dit plan dient voorgestelde tijdlijnen voor acties te bevatten.

Resultaten van periodieke zelfevaluaties die het niveau van naleving van de Standaarden en de Gedragscode door de internal auditfunctie aangeven, moeten na afronding van de evaluatie met het bestuur worden gecommuniceerd, zoals vereist door Standaard 1320. Een periodieke zelfevaluatie die



kort voor een externe evaluatie wordt uitgevoerd, kan de tijd en inspanning die nodig is om de externe evaluatie af te ronden (zie Standaard 1312 - Externe evaluaties) helpen verminderen.

### Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Meerdere zaken kunnen naleving van Standaard 1311 onderbouwen, inclusief eventuele bewijzen dat activiteiten gericht op continue monitoring verricht zijn in overeenstemming met het QAIP van de internal auditfunctie. Voorbeelden zijn onder meer ingevulde checklists die beoordelingen van werkdocumenten ondersteunen, onderzoeksresultaten en KPI's die verband houden met de efficiëntie en effectiviteit van de internal auditfunctie, zoals een analyse van begrote en feitelijke opdrachten. Daarnaast kan naleving worden aangetoond door documentatie van periodieke evaluaties die zijn afgerond, inclusief de reikwijdte van het plan van beoordeling en aanpak, werkdocumenten en communicatierapporten. Ten slotte kunnen presentaties aan het bestuur en het management, notulen van vergaderingen en de resultaten van zowel voortdurende bewaking als periodieke zelfevaluatie — met inbegrip van actieplannen met corrigerende actieplannen en genomen maatregelen voor verbetering van naleving, efficiëntie en effectiviteit — duiden op naleving van deze standaard.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1312

## Standaard 1312 – Externe evaluaties

Externe evaluaties moeten minstens eenmaal in de vijf jaar worden uitgevoerd door een ter zake gekwalificeerd en onafhankelijk persoon of team van buiten de organisatie. Het hoofd van de internal-auditfunctie moet de volgende punten bespreken met het bestuur:

- de vorm en de frequentie van externe evaluatie;
- de kwalificaties en onafhankelijkheid van de externe toetser of het toetsingsteam, inclusief potentiële belangenverstrengeling.

### **Interpretatie:**

*Externe evaluaties kunnen worden verricht op basis van een volledige externe evaluatie of aan de hand van een zelfbeoordeling, aangevuld met onafhankelijke externe validatie. De externe toetser moet bepalen of de Gedragscode en de Standaarden worden nageleefd; de externe evaluaties kunnen ook operationele of strategische opmerkingen omvatten.*

*Een gekwalificeerde toetser of een gekwalificeerd toetsingsteam geeft op de volgende twee vlakken blijk van bekwaamheid: de professionele praktijk van internal auditing en het externe evaluatieproces. De bekwaamheid kan worden aangetoond aan de hand van een mix van ervaring en theoretische kennis. Ervaring die is opgedaan bij organisaties van vergelijkbare omvang en complexiteit, in vergelijkbare sectoren of industrieën of bij vergelijkbare technische aangelegenheden is hierbij waardevoller dan minder relevante ervaring. In het geval van een toetsingsteam hoeven niet alle leden van het team over alle competenties te beschikken;*



*het is het team als geheel dat gekwalificeerd moet zijn. Het hoofd van de internal-auditfunctie gebruikt zijn professional judgment bij de afweging of een toetser of toetsingsteam beschikt over voldoende bekwaamheid om gekwalificeerd te zijn.*

*Een onafhankelijke toetser of een onafhankelijk toetsingsteam betekent dat er geen echte of schijnbare belangenverstrengeling bestaat en dat men geen deel uitmaakt van, of onder invloed staat van, de organisatie waartoe de internal-auditfunctie behoort. Het hoofd van de internal-auditfunctie dient toezicht door het bestuur bij de externe evaluatie aan te moedigen, zulks ter vermindering van de schijn van belangenverstrengeling of van potentiële belangenconflicten.*

## Vorbereiding

Zoals deze standaard aangeeft, is het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) ervoor verantwoordelijk dat de internal auditfunctie ten minste eenmaal per vijf jaar een externe evaluatie uit laat voeren door een onafhankelijk toetser of toetsingsteam van buiten de organisatie. Een vereiste van het kwaliteitsbewaking- en -verbeterprogramma (QAIP) van de internal auditfunctie is dat de externe evaluatie bevestigt dat de internal auditfunctie in overeenstemming is met de Internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing (Standaarden) en dat internal auditors de Gedragscode toepassen. Het is dus van doorslaggevend belang dat de CAE het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening (International Professional Practices Framework (IPPF)) regelmatig doorneem en op de hoogte is van eventuele wijzigingen die moeten worden gecommuniceerd in de internal auditfunctie.

De CAE heeft kennis van mogelijke soorten externe evaluaties, evenals van de verschillende aanbieders van dergelijke diensten. De CAE is doorgaans ook op de hoogte van het inkoopbeleid dat zijn organisatie kan hebben met betrekking tot het aantrekken van een externe dienstverlener.

Daarnaast dient de CAE op de hoogte te zijn van de vereisten voor onafhankelijkheids van de externe toetsertoetsers of het externe toetsingsteamtoetsingsteam en inzicht te hebben in situaties die de onafhankelijkheid of objectiviteit kunnen aantasten of tot belangenverstremgeling kunnen leiden.

## Overwegingen bij de implementatie

De CAE houdt doorgaans besprekingen met het senior management en het bestuur over de frequentie van en het soort externe evaluaties dat zal worden uitgevoerd. Dergelijke besprekingen stellen de CAE in staat om stakeholders te informeren en inzicht te krijgen in de verwachtingen van de organisatie.

De Standaarden vereisen dat de internal auditfunctie ten minste eenmaal per vijf jaar een externe evaluatie ondergaat. Bij de bespreking van deze vereisten met het senior management en het bestuur kan de CAE echter bepalen dat het passend is om een externe evaluatie frequenter uit te voeren. Er zijn verschillende redenen om een frequentere evaluatie te overwegen, inclusief veranderingen in leiderschap (bv., senior management of de CAE), belangrijke wijzigingen in het internal auditingbeleid of -procedures, de integratie van twee of meer internal auditafdelingen tot één internal auditfunctie of een aanzienlijk personeelsverloop. Daarnaast kunnen industrie-specifieke of omgevingsfactoren een meer frequente beoordeling rechtvaardigen.

Bij externe evaluaties wordt de naleving van de Standaarden door de internal auditfunctie beoordeeld en ze beoordelen of de internal auditors de Gedragscode toepassen. Zoals vermeld in Standaard 1320 – Rapportering over het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma, moeten de externe evaluatieresultaten, inclusief de beoordeling van de naleving door de toetsers of het toetsingsteam na afronding aan het senior management en het bestuur worden medegedeeld.

### Twee benaderingen

Externe evaluaties kunnen worden verricht door middel van een van twee benaderingen: een volledige externe evaluatie, of een zelfevaluatie met onafhankelijke externe validatie (SAIV). Een volledige externe evaluatie wordt uitgevoerd door een gekwalificeerde, onafhankelijke externe toetsers of toetsingsteam. Het team dient te bestaan uit deskundige professionals en te worden geleid door een ervaren en professionele projectteamleider. De reikwijdte van een volledige externe evaluatie bevat doorgaan drie kerncomponenten:

- Het niveau van naleving van de Standaarden en de Gedragscode. Dit kan worden





geëvalueerd aan de hand van een beoordeling van het charter, de plannen, het beleid, de procedures en praktijken van de internal auditfunctie. In sommige gevallen kan de evaluatie ook vereisten van toepasselijke wet- en regelgeving omvatten.

- De efficiëntie en effectiviteit van de internal auditfunctie. Dit kan worden gemeten door middel van een evaluatie van de processen en infrastructuur van de internal auditfunctie, inclusief het QAIP, en een evaluatie van de kennis, ervaring en expertise van de medewerkers van internal auditing.
- De mate waarin de internal auditfunctie voldoet aan de verwachtingen van het bestuur, het senior management en het uitvoerende management, en meerwaarde biedt aan de organisatie.

De tweede benadering voor het voldoen aan de eis van een externe evaluatie is een SAIV. Dit soort externe evaluatie wordt doorgaans uitgevoerd door de internal auditfunctie en wordt vervolgens gevalideerd door een gekwalificeerde, onafhankelijke externe toetsers. Een SAIV strekt zich meestal uit tot:

- Een uitgebreid en volledig gedocumenteerd zelfevaluatieproces dat het volledige externe evaluatieproces nabootst, ten minste met betrekking tot het beoordelen van de naleving van de *Standaarden* en de Gedragscode door de internal auditfunctie.
- Validatie op locatie door een gekwalificeerde, onafhankelijke externe toetsers.
- Beperkte aandacht voor andere gebieden, zoals benchmarking; evaluatie, raadpleging en inzet van leading practices; en interviews met senior en uitvoerend management.

### Kwalificaties externe toetsers

Voor de externe evaluatie moet, ongeacht de keuze van benadering, een gekwalificeerde, onafhankelijke externe toetsers of toetsingsteam in de arm worden genomen om de beoordeling te voltooien. De CAE raadpleegt meestal het senior management en het bestuur voor het selecteren van de toetsers of het toetsingsteam. Toetsers of toetsingsteams moeten op twee belangrijke gebieden competent zijn: de professionele praktijk van internal auditing (inclusief actuele grondige kennis van het IPPF) en het externe kwaliteitsbeoordelingsproces. Kwalificaties en competenties van voorkeur zijn in het algemeen:

- Certificering als een internal audit professional (bv., Gecertificeerde internal auditor).



- Kennis van leidende internal auditpraktijken.
- Voldoende recente ervaring in de uitvoering van internal auditing op managementniveau, waaruit praktische kennis en toepassing van het IPPF blijkt.

Organisaties kunnen aanvullende kwalificaties en competenties wensen voor leiders van toetsingsteams en onafhankelijke validators, waaronder:

- Een extra niveau van competentie en ervaring verkregen door eerdere werkzaamheden op het gebied van externe evaluatie.
- Voltooiing van de opleiding voor kwaliteitsbeoordeling van het IIA of soortgelijke opleiding.
- CAE (of vergelijkbaar senior internal audit management) ervaring.
- Relevante technische expertise en ervaring in de bedrijfstak.

Personen met expertise op andere gebieden kunnen, indien van toepassing, ondersteuning bieden. Voorbeelden zijn onder meer specialisten in enterprise risk management, IT-auditing, statistische steekproefmethoden, bewakingsystemen en control selft assessments. .

De CAE dient de vaardigheden te bepalen die gewenst zijn voor de externe evaluatie en professioneel oordeel te gebruiken om de toetser of het toetsingsteam te selecteren. Op basis van de behoeften van de internal auditfunctie kan de CAE bijvoorbeeld mensen met internal auditervaring in een organisatie van een soortgelijke grootte, complexiteit en industrie verkiezen, omdat deze professionals meer waarde kunnen hebben. Niet elk afzonderlijk lid van het team hoeft alle gewenste competenties te bezitten; in plaats daarvan dient het team als geheel de nodige kwalificaties te bezitten om de beste resultaten te leveren.

### Onafhankelijkheid en objectiviteit van de toetser

De CAE, het senior management en het bestuur dienen verschillende factoren met betrekking tot onafhankelijkheid en objectiviteit te af te wegen en te bespreken bij de keuze van een externe toetser of extern toetsingsteam. Externe toetsers, externe toetsingsteams en hun organisaties dienen vrij te zijn van feitelijke, potentiële of schijnbare belangenverstrengelingen die de objectiviteit zouden kunnen aantasten. Mogelijke aantastingen van de onafhankelijkheid kunnen betrekking hebben op relaties met de organisatie, het personeel of de internal auditfunctie in het heden, verleden of de toekomst (bv. externe audit van jaarrekeningen; ondersteuning van de internal auditfunctie; persoonlijke relaties; eerdere of toekomstige deelname aan interne kwaliteitsbeoordelingen; of adviesdiensten op het gebied

van governance, risicomanagement, financiële verslaggeving, interne controle of andere aanverwante gebieden).

In gevallen waarin de potentiële toetsers voormalige werknemers van de organisatie van de internal auditfunctie zijn, dient rekening te worden gehouden met de tijd die is vervalsreken sinds de toetser werd. (Onafhankelijk betekent in dit verband geen belangenverstremgeling hebben en geen onderdeel zijn of onder invloed staan van de organisatie waartoe de internal auditfunctie behoort).

Personen van een andere afdeling van de organisatie, hoewel organisatorisch gescheiden van de internal auditfunctie, worden niet als onafhankelijk beschouwd voor het uitvoeren van een externe evaluatie. In de overheidssector worden internal auditfuncties in afzonderlijke entiteiten binnen dezelfde bestuurslaag niet als onafhankelijk beschouwd als zij aan dezelfde CAE rapporteren. Evenzo worden personen uit een verwante organisatie (bv., een moederorganisatie; een gelieerde in dezelfde groep entiteiten; of een entiteit met periodieke toezicht-, supervisie- of kwaliteitsbewakingsverantwoordelijkheden met betrekking tot de betreffende organisatie) niet als onafhankelijk beschouwd.

Wederzijdse collegiale toetsingen van twee organisaties worden niet als onafhankelijk beschouwd. Wederzijdse toetsingen van drie of meer collega-organisaties — organisaties binnen dezelfde bedrijfstak, regionale vereniging of andere affiniteitsgroep — kunnen echter als onafhankelijk worden beschouwd. Toch moet zorgvuldigheid worden betracht om ervoor te zorgen dat onafhankelijkheid en objectiviteit niet worden aangetast en alle teamleden hun verantwoordelijkheden volledig kunnen uitoefenen.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Het rapport van de externe toetser is het primaire document waarmee naleving van Standaard 1312 wordt aangetoond. Dit rapport bevat vaak aanbevelingen van de externe toetser en actieplannen voor het management voor het verbeteren van de kwaliteit, efficiëntie en effectiviteit van de internal auditing, waardoor nieuwe ideeën of manieren kunnen worden geboden aan de internal auditfunctie om de stakeholders van de organisatie beter te bedienen en meerwaarde te bieden.

Aanvullende documenten die naleving kunnen helpen aantonen, omvatten notulen van bestuursvergaderingen waarin plannen voor en resultaten van externe evaluaties zijn besproken. Uit een benchmarking-rapport en offerteaanvragen adviesdiensten kan blijken hoe zorgvuldig de

organisatie te werk gaat bij het doorlichten van externe toetsers.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1321

## Standaard 1321 – Gebruik van de term 'In overeenstemming met de *internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing*'

Het hoofd van de internal auditfunctie mag alleen vermelden dat de internal auditfunctie voldoet aan de internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing als de resultaten van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering deze verklaring ondersteunen.

### **Interpretatie:**

*De internal auditfunctie voldoet aan de Gedragscode en de Standaarden indien de daarin beschreven uitkomsten zijn gerealiseerd. De resultaten van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering omvatten zowel interne als externe evaluaties. Alle activiteiten met betrekking tot internal auditing hebben de resultaten van interne evaluaties. Activiteiten met betrekking tot internal auditing die reeds vijf jaar bestaan, omvatten ook resultaten van externe evaluaties.*



## Voorbereiding

Er worden zowel interne als externe evaluaties van de internal auditfunctie uitgevoerd om de naleving van de Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing (Standaarden) en de Gedragscode van het IIA door de internal auditfunctie te beoordelen en er een mening over te formuleren. Deze evaluaties kunnen ook aanbevelingen voor verbetering bevatten.

Het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) dient inzicht te hebben in de eisen voor een kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma (QAIP) en bekend te zijn met de resultaten van recente interne en externe evaluaties van de internal auditfunctie. De CAE heeft meestal ook inzicht in de verwachtingen van het bestuur met betrekking tot het gebruik van de verklaring "In overeenstemming met de Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing". De CAE kan dit gebruik periodiek met het bestuur bespreken om inzicht te verkrijgen en te behouden in de verwachtingen van het bestuur op dit punt.

## Overwegingen bij de implementatie

Internal auditors mogen uitsluitend —schriftelijk of mondeling — communiceren dat de internal auditfunctie in overeenstemming is met de Standaarden indien de resultaten van het QAIP, inclusief zowel de interne als de externe evaluatieresultaten, een dergelijke verklaring onderbouwen. Zodra een externe toetsing de naleving van de Standaarden bevestigt, mag de internal auditfunctie de term blijven gebruiken — zolang interne evaluaties een dergelijke verklaring blijven ondersteunen — tot de volgende externe evaluatie.

De volgende scenario's demonstreren het juiste gebruik van de nalevingsverklaring:

- Indien de resultaten van hetzij de huidige interne evaluatie of de meest recente externe evaluatie geen algemene naleving van de *Standaarden* en de Gedragscode van het IIA bevestigen, moet de internal auditfunctie stoppen met het vermelden dat zij in overeenstemming met de Standaarden werkt.
- Indien een internal auditfunctie ten minste vijf jaar bestaat en geen externe evaluatie heeft ondergaan, mag de internal auditfunctie niet aangeven dat zij in overeenstemming met de



### *Standaarden* werkt.

- Indien een internal auditfunctie de afgelopen vijf jaar een externe evaluatie heeft ondergaan, maar geen interne evaluatie heeft uitgevoerd blijkend uit communicatie aan het bestuur over de frequentie van de interne evaluatie, dient de CAE te overwegen of de internal auditfunctie nog steeds in overeenkomstig de *Standaarden* opereert en dient hij, indien dit het geval is, de naleving van de *Standaarden* te vermelden onder voorbehoud van validatie door een interne evaluatie.
- Een internal auditfunctie die minder dan vijf jaar bestaat, mag uitsluitend aangeven dat zij in overeenstemming met de *Standaarden* werkt indien een gedocumenteerde interne evaluatie (d.w.z., de periodieke zelfevaluatie) deze conclusie ondersteunt.
- Indien de laatste externe evaluatie langer dan vijf jaar geleden is uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 1312 – Externe evaluaties, moet de internal auditfunctie niet langer aangeven dat zij in overeenstemming met de *standaarden* werkt, totdat een actuele externe evaluatie is afgerond en die conclusie ondersteunt.
- Indien een externe evaluatie een algemene conclusie weerspiegelt dat de internal auditfunctie niet in overeenstemming was met de *Standaarden*, moet de internal auditfunctie onmiddellijk stoppen met gebruikmaking van eventuele verklaringen die naleving van de *Standaarden* aangeeft. De internal auditfunctie mag het gebruik van een nalevingsverklaring niet hervatten totdat zij de niet-naleving heeft hersteld en een externe toetsing heeft ondergaan uitgevoerd om een algemene beoordeling van naleving van de *Standaarden* te valideren.

Het is belangrijk om op te merken dat de *Standaarden* principle based zijn. Bij het beoordelen van naleving van de *Standaarden*, kunnen er situaties zijn waarin de internal auditfunctie alleen gedeeltelijke naleving van een of meer standaarden bereikt. De internal auditfunctie kan een duidelijke bedoeling en inzet tonen om uiteindelijk de kernbeginselen van de beroepsuitoefening van internal auditing te bereiken, waarop de *Standaarden* zijn gebaseerd, maar het kan zijn dat er nog enkele verbetermogelijkheden moeten worden benut om volledige overeenstemming te bereiken met de *Standaarden*. In dergelijke gevallen dient de internal auditfunctie het algemene oordeel over de naleving af te wegen bij de vaststelling of zij de term over de naleving kan gebruiken.

In een situatie waarin een specifieke opdracht niet voldoet aan de *Standaarden*, kan de internal auditfunctie verplicht zijn het gebrek aan naleving te melden. De CAE is verantwoordelijk voor het

melden van dergelijke gevallen van niet-naleving. Implementatierichtlijn 1322 - Melding van niet-naleving biedt aanvullende informatie over niet-naleving van de *Standaarden*.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Meerdere zaken kunnen naleving van Standaard 1321 aangeven, inclusief kopieën van interne en externe evaluaties waarin de beoordelaar concludeert dat de internal auditfunctie naleving van de *Standaarden* heeft bereikt. Opdrachtrapporten, het internal auditcharter, stukken en notulen van bestuursvergaderingen en andere communicaties kunnen ook helpen om naleving van deze standaard aan te tonen.





International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 1322

## Standaard 1322 – Melding van niet-naleving

Wanneer de niet-naleving van de definitie van internal audit, de Gedragscode of de Standaarden de algehele reikwijdte of de werking van de internal-auditfunctie beïnvloedt, moet het hoofd van de internal-auditfunctie de niet-naleving en de gevolgen daarvan melden aan het senior management en het bestuur.

## Vorbereiding

Het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) heeft de verantwoordelijkheid dat de internal auditfunctie voortdurend onderworpen is aan toezicht, periodieke zelfevaluaties en onafhankelijke externe evaluaties, zoals vereist door het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma. Deze interne en externe evaluaties worden ten dele uitgevoerd om de naleving van de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing (standaarden)* en de Gedragscode van het IIA door de internal auditfunctie te evalueren en er een oordeel over te geven. De CAE dient bekend te zijn met de resultaten van recente interne en externe evaluaties van de internal auditfunctie.

*Standaard 1322 is van toepassing in gevallen waarin de CAE concludeert dat de internal auditfunctie niet in overeenstemming is met de Standaarden en de Gedragscode en het gebrek aan naleving van invloed kan zijn op de algehele reikwijdte of werking van de internal auditfunctie. Het is belangrijk dat de CAE inzicht heeft in de verplichte elementen van het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening, hoe potentiële nalevingsafwijkingen de algehele reikwijdte van de internal auditfunctie kunnen aantasten en de verwachtingen van het bestuur en het senior management voor het rapporteren van dergelijke nalevingskwesties.*



## Overwegingen bij de implementatie

De resultaten van interne en externe evaluaties en het niveau van naleving van de *Standaarden* door de internal auditfunctie moeten ten minste jaarlijks aan het senior management en het bestuur worden medegedeeld. Deze evaluaties kunnen aantastingen van onafhankelijkheid of objectiviteit, beperkingen van de reikwijdte, beperkingen van middelen of andere omstandigheden blootleggen die invloed kunnen hebben op het vermogen van de internal auditfunctie om haar verantwoordelijkheden tegenover stakeholders te vervullen. Een dergelijke niet-naleving wordt doorgaans gerapporteerd aan het bestuur wanneer deze is geïdentificeerd en wordt in de notulen van een vergadering vastgelegd.

Indien een internal auditfunctie niet ten minste eenmaal per vijf jaar een externe evaluatie ondergaat, zou zij bijvoorbeeld niet kunnen verklaren dat zij voldoet aan de *Standaarden* (zie Implementatierichtlijn 1321 – Gebruik van de term 'In overeenstemming met de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing*'). In zo'n geval evalueert de CAE de impact van deze niet-naleving.

Andere gebruikelijke voorbeelden van niet-naleving zijn, maar zijn niet beperkt tot, de volgende situaties:

- Een interne auditor kreeg een auditopdracht, maar voldeed niet aan individuele objectiviteitsvereisten (zie Standaard 1120 – Individuele objectiviteit).
- Een internal auditfunctie nam een opdracht aan zonder te beschikken over de collectieve kennis, vaardigheden en ervaring die nodig zijn om haar taken te vervullen (zie Standaard 1210 – Vakbekwaamheid).
- De CAE heeft geen rekening gehouden met risico's bij het opstellen van het internal auditplan (zie Standaard 2010 – Planning).

In dergelijke gevallen zou de CAE de niet-naleving moeten evalueren en bepalen of het invloed heeft op de algehele reikwijdte of werking van de internal auditfunctie. Het is ook belangrijk dat de CAE overweegt of en in hoeverre een situatie van niet-naleving het vermogen van de internal auditfunctie kan beïnvloeden om te voldoen aan haar professionele verantwoordelijkheden en/of verwachtingen van stakeholders. Dergelijke verantwoordelijkheden kunnen onder meer inhouden dat betrouwbare



assurance kan wordt geboden op specifieke terreinen binnen de organisatie, dat het auditplan kan worden voltooid en gebieden met een hoog risico kunnen worden aangepakt.

Na deze overweging zal de CAE de niet-naleving, evenals de impact van de niet-naleving, melden aan het senior management en het bestuur. Meldingen van deze aard worden vaak gedaan in een bespreking met het senior management en communicatie aan het bestuur tijdens een bestuursvergadering. De CAE kan ook tijdens privé-sessies met het bestuur, één-op-één-vergaderingen met de voorzitter van het bestuur of via andere passende methoden, niet-naleving bespreken.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Om naleving van Standaard 1322 aan te tonen, dient de internal auditfunctie documentatie bij te houden over het optreden en de aard van gevallen van niet-naleving van de *Standaarden* of de Gedragscode. Andere zaken die naleving van Standaard 1322 kunnen aangeven zijn documenten die de vaststelling van de algehele impact van niet-naleving ondersteunen, notulen van bestuursvergaderingen waarin niet-naleving van de Gedragscode of de *Standaarden* door de internal auditfunctie is gemeld, of memo's of e-mails aan het senior management en het bestuur die dergelijke gevallen van niet-naleving bespreken. Dit kan ook resultaten van voltooide interne of externe evaluaties omvatten, evenals eventuele communicatie die het gebrek aan naleving en de invloed ervan op de reikwijdte of de werking van de internal auditfunctie aangeeft.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2000

## Standaard 2000 – Management van de internal auditfunctie

Het hoofd van de internal auditfunctie moet de internal auditfunctie doeltreffend aansturen, zodat deze meerwaarde biedt aan de organisatie.

### **Interpretatie:**

*De internal-auditfunctie wordt doeltreffend bestuurd wanneer:*

- *De resultaten in overeenstemming zijn met het doel en de verantwoordelijkheid, zoals opgenomen in het internal auditcharter.*
- *De internal-auditfunctie voldoet aan de Standaarden.*
- *De individuele teamleden de Gedragscode en de Standaarden naleven.*
- *Alle trends en nieuwe ontwikkelingen worden overwogen, die effect zouden kunnen hebben op de organisatie.*

*De internal auditfunctie voegt waarde toe aan de organisatie en haar belanghebbenden door rekening te houden met strategie, doelstellingen en risico's; ernaar wordt gestreefd manieren te vinden om het bestuur, het risicomanagement en de controleprocedures te verbeteren en op objectieve wijze relevante assurance wordt geboden.*

## Vorbereiding

Standaard 2000 beschrijft de minimumcriteria die het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) moet invullen bij het managen ervan. Beoordeling van de vereisten met betrekking tot elk element in de interpretatie kan de CAE helpen om zich voor te bereiden op de implementatie van deze standaard.

Zoals deze standaard aangeeft, is de CAE verantwoordelijk voor het managen van de internal auditfunctie op een wijze die de internal auditfunctie als geheel in staat stelt om te voldoen aan de *Standaarden* en individuele internal auditors om te voldoen aan de *Standaarden* en de Gedragscode. Het is van cruciaal belang dat de CAE regelmatig het International Professional Practices Framework (IPPF) raadpleegt om de details van naleving te behandelen.

Standaard 2000 beschrijft verschillende fundamentele vereisten die nodig zijn om te voldoen aan het beginsel dat de internal auditfunctie meerwaarde biedt aan de organisatie. De CAE kan beginnen met het beoordelen van het doel en de verantwoordelijkheid van de internal auditfunctie die door de CAE, het senior management en het bestuur is overeengekomen en in het internal auditcharter is vastgelegd.

Bestudering van het organigram kan de CAE helpen de belanghebbenden, structuur en rapportagelijnen van de organisatie te identificeren. Bestudering van het strategisch plan van de organisatie zal de CAE inzicht verschaffen in de strategie, doelstellingen en risico's van de organisatie. De risico's die overwogen worden dienen mede betrekking te hebben op trends en nieuwe ontwikkelingen, zoals die met betrekking tot de bedrijfstak van de organisatie, het internal auditberoep zelf, de wettelijke vereisten en politieke en economische situaties. De CAE kan extra input verzamelen door met het senior management en het bestuur over het strategisch plan te spreken.

Dit vooroverleg en deze voorbereiding legt de basis voor het managen van de internal auditfunctie door de CAE op een wijze die meerwaarde biedt door de governance-, risicomanagement- en beheersprocessen van de organisatie te verbeteren en door relevante assurance te bieden.

## Overwegingen bij de implementatie

Na afweging van de voornoemde informatie bepaalt de CAE een internal auditstrategie en -aanpak die

aansluit bij de doelstellingen en verwachtingen van de leiding van de organisatie.

Bovendien stelt de CAE, zoals vermeld in Standaard 2010, een risico gebaseerd internal auditplan op om de prioriteiten van de assurance- en adviesopdrachten van de internal auditfunctie vast te stellen. Dit proces houdt rekening met de input van het senior management en het bestuur, evenals een gedocumenteerde jaarlijkse risicobeoordeling (Standaard 2010.A1).

In het internal auditplan definieert de CAE doorgaans de reikwijdte en te leveren producten van de internal auditfunctie, geeft hij/zij aan welke middelen benodigd zijn om het plan te realiseren en schetst hij/zij een aanpak om de internal auditfunctie te ontwikkelen en de prestaties en de vooruitgang ervan ten opzichte van het plan te meten. Volgens standaard 2020 is de CAE verantwoordelijk voor het communiceren van het plan, de vereiste middelen en de invloed van beperkingen van middelen aan het bestuur en het senior management en het verkrijgen van hun goedkeuring. Belangrijke tussentijdse wijzigingen van het plan moeten ook worden gecommuniceerd en goedgekeurd.

Zoals vermeld in Standaard 2030 moet de CAE er ook voor zorgen dat de internal auditmiddelen doelmatig worden aangewend om het goedgekeurde plan te realiseren. Om een systematische en gedisciplineerde aanpak voor het managen van de internal auditfunctie te implementeren, neemt de CAE de verplichte onderdelen van het IPPF in beschouwing en stelt de internal auditbeleidsregels en -procedures (Standaard 2040) vast. Internal auditbeleids- en proceduredocumenten worden vaak samengevoegd in een internal audithandboek voor gebruik door de internal auditfunctie. In de documenten kunnen methoden en instrumenten voor de opleiding van internal auditors zijn opgenomen. De CAE kan internal auditors verplichten om door ondertekening te bevestigen dat zij de beleidsregels en procedures hebben gelezen en begrepen.

Standaard 2000 introduceert de verantwoordelijkheid van de CAE om ervoor te zorgen dat de internal auditfunctie meerwaarde biedt aan de organisatie door objectief relevante assurance te geven en aanbevelingen te doen ter verbetering van de governance, het risicomanagement en de beheersprocessen van de organisatie. De 2100-serie standaarden en Implementatierichtlijnen beschrijven de vereisten en processen die de internal auditfunctie in staat stellen deze doelstellingen te bereiken.

De CAE waarborgt doelmatig management door toezicht te houden op de naleving van de dwingende

richtlijnen van het IPPF op zowel het niveau van de individuele interne auditor als van de internal auditfunctie als geheel. De CAE is ook verantwoordelijk voor het implementeren van een kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma, zoals vereist door Standaard 1300, en voor de implementatie van de methoden en instrumenten die verband houden met de standaarden van de 1200-serie.

De CAE moet ook de effectiviteit van de internal auditfunctie evalueren om naleving van Standaard 2000 te bereiken. De CAE ontwikkelt doorgaans statistieken voor de evaluatie van de efficiëntie en effectiviteit van de internal auditfunctie. Instrumenten die CAE hiervoor kan gebruiken, omvatten verzoeken om feedback door middel van post-audit klant-enquêtes, het uitvoeren van jaarlijkse prestatiebeoordelingen van individuele internal auditors, implementatie van het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma en door de internal auditfunctie van de organisatie te vergelijken met hedendaagse internal auditgroepen in de bedrijfstak (benchmarking).

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Bewijs van hoe goed de internal auditfunctie is beheerd en of deze meerwaarde heeft geboden aan de organisatie wordt geleverd door de uitkomsten van klant-enquêtes na afloop van de opdrachten en andere bronnen van feedback. Daarnaast helpen interne en externe evaluaties de naleving te meten van de dwingende richtlijnen van het IPPF door de internal auditfunctie, inclusief prestatie-parameters in verband met het beheer van de internal auditfunctie. De resultaten van vergelijkingen ten opzichte van de standaard in de bedrijfstak (d.w.z., benchmarking) kunnen ook worden gebruikt.

Omdat Standaard 2000 bewijs van naleving vereist, niet alleen op het niveau van de internal auditfunctie, maar ook op het niveau van de individuele internal auditor, kunnen bewijzen die de standaarden van de 1200-serie ondersteunen ook nuttig zijn. Deze kunnen onder meer bestaan uit evaluaties van toezichthouders en collegiale beoordelingen van individuele internal auditors en de CAE, met parameters die verbonden zijn aan prestatie en naleving.

Bewijs van naleving van de standaarden van de 2000-serie (te weten de standaarden 2010 tot en met

2070) biedt aanvullend bewijs van naleving van Standaard 2000.





International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2010

## Standaard 2010 – Planning

Het hoofd van de internal auditfunctie moet een op risico's gebaseerde planning opstellen om de prioriteiten van de internal auditfunctie in samenhang met de doelstellingen van de organisatie te bepalen.

### **Interpretatie:**

*Om een op risico's gebaseerd plan te kunnen opstellen moet het hoofd van de internal auditfunctie in overleg treden met het senior management en het bestuur. Het hoofd van de internal auditfunctie zal inzicht moeten krijgen in de strategieën, de belangrijkste bedrijfsdoelstellingen, de bijbehorende risico's en de processen voor risicomanagement van de organisatie. Het hoofd van de internal auditfunctie moet het plan waar nodig herzien en aanpassen naar aanleiding van veranderingen in de activiteiten, risico's, activiteiten, programma's, systemen en beheersmaatregelen van de organisatie.*

## Vorbereiding

Het internal auditplan is adequaat gebieden bestrijkt die de grootste blootstelling hebben aan de belangrijkste risico's die het vermogen van de organisatie kunnen beïnvloeden om haar doelstellingen te bereiken. Deze standaard instrueert het hoofd van de internal auditfunctie(Chief Audit Executive

(CAE)) om het internal auditplan op te stellen door te overleggen met het senior management en het bestuur om inzicht te krijgen in de strategieën, bedrijfsdoelstellingen, risico's en risicomanagementprocessen van de organisatie. De CAE houdt derhalve rekening met de volwassenheid van de risicomanagementprocessen van de organisatie, met inbegrip van de vraag of de organisatie een formeel kader voor risicomanagement gebruikt om risico's te beoordelen, te documenteren en te beheren. Minder volwassen organisaties gebruiken mogelijk minder formele middelen van risicomanagement.

De voorbereiding van de CAE omvat gewoonlijk een beoordeling van de resultaten van risicobeoordelingen die het management kan hebben uitgevoerd. De CAE kan instrumenten als interviews, enquêtes, vergaderingen en workshops gebruiken om aanvullende input over de risico's van het management op verschillende niveaus in de hele organisatie, alsmede van het bestuur en andere stakeholders, te verzamelen.

## Overwegingen bij de implementatie

Deze beoordeling van de benadering van risicomanagement door de organisatie kan de CAE helpen beslissen hoe de audit universe wordt georganiseerd of bijgewerkt. Deze audit universe bestaat uit alle risicogebieden die onderworpen zouden kunnen worden aan een audit, hetgeen resulteert in een lijst van mogelijke auditopdrachten die zouden kunnen worden uitgevoerd. De audit universe omvat projecten en initiatieven die verband houden met het strategisch plan van de organisatie en kan worden ingericht op basis van business units, product- of dienstlijnen, processen, programma's, systemen of beheersingsmaatregelen.

Het koppelen van kritieke risico's aan specifieke doelstellingen en bedrijfsprocessen helpt de CAE het audit universe te organiseren en de risico's prioriteren. De CAE maakt gebruik van een risicofactoren om zowel interne als externe risico's af te wegen. Interne risico's kunnen van invloed zijn op belangrijke producten en diensten, personeel en systemen. Relevante risicofactoren die verband houden met interne risico's omvatten de mate van verandering van het risico sinds de laatste audit van het gebied, de kwaliteit van beheersingsmaatregelen en overige factoren. Externe risico's kunnen verband houden met concurrentie, leveranciers of andere kwesties in de bedrijfstak. Relevante risicofactoren voor externe risico's kunnen onder meer op handen zijnde veranderingen in wet- en regelgeving en andere

politieke en economische factoren zijn.

Om ervoor te zorgen dat de audit universe (voor zover mogelijk) alle belangrijke risico's van de organisatie omvat) onderzoekt en onderbouwt de internal auditfunctie doorgaans zelfstandig de belangrijkste risico's die door het senior management zijn geïdentificeerd. Volgens Standaard 2010.A1 moet het internal auditplan gebaseerd zijn op een gedocumenteerde risicobeoordeling, die ten minste jaarlijks wordt uitgevoerd, waarbij rekening wordt gehouden met de input van het senior management en het bestuur. Zoals vermeld in de woordenlijst worden risico's gemeten in termen van invloed en waarschijnlijkheid.

Bij de ontwikkeling van het internal auditplan houdt de CAE ook rekening met alle verzoeken van het bestuur en/of het senior management en de mogelijkheid van de internal auditfunctie om gebruik te maken van het werk van andere interne en externe assurance-aanbieders (volgens Standaard 2050).

Zodra de voornoemde informatie is verzameld en beoordeeld, ontwikkelt de CAE een internal auditplan dat gewoonlijk het volgende omvat:

- Een lijst van voorgestelde audit-opdrachten (en een specificatie met betrekking tot de vraag of de opdrachten assurance-gericht of adviserend van aard zijn).
- Redenen voor het selecteren van elke voorgestelde opdracht (bv. risicobeoordeling, tijd verstreken sinds de laatste audit, veranderingen in management, etc.).
- Doelstellingen en reikwijdte van elke voorgestelde opdracht.
- Een lijst van initiatieven of projecten die voortvloeien uit de internal auditstrategie, maar mogelijk niet direct verband houden met een auditopdracht.

Hoewel auditplannen doorgaans jaarlijks worden opgesteld, kunnen ze ook volgens een andere cyclus worden ontwikkeld. De internal auditfunctie kan bijvoorbeeld uitgaan van een doorlopend auditplan op basis van 12 maanden en projecten op kwartaalbasis herzien. Of, de internal auditfunctie kan een meerjarig auditplan ontwikkelen en het plan jaarlijks herijken.

De CAE bespreekt het internal auditplan met het bestuur, het senior management en andere belanghebbenden om de prioriteiten van verschillende belanghebbenden op elkaar af te stemmen. De CAE erkent ook risicogebieden die niet in het plan worden behandeld. Deze discussie kan bijvoorbeeld

een mogelijkheid bieden voor de CAE om de rollen en verantwoordelijkheden van het bestuur en het senior management met betrekking tot risicomanagement en de standaarden die verband houden met het bewaren van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de internal auditfunctie te evalueren (Standaard 1100 tot en met Standaard 1130.C2) . De CAE reflecteert op alle feedback die hij/zij ontvangt van stakeholders voordat het plan wordt afgerond.

Het internal auditplan is flexibel genoeg om de CAE de mogelijkheid te bieden om het te beoordelen en aan te passen voor zover dat nodig is in reactie op veranderingen in de bedrijfsactiviteiten, risico's, operaties, programma's, systemen en beheersingsmaatregelen van de organisatie. Belangrijke wijzigingen moeten in overeenstemming met Standaard 2020 voor beoordeling en goedkeuring aan het bestuur en het senior management worden gecommuniceerd.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Bewijs van naleving van Standaard 2010 is aanwezig in het gedocumenteerde internal auditplan, evenals in de risicobeoordeling waarop het plan is gebaseerd. Ondersteunend bewijs kan ook aanwezig zijn in de notulen van vergaderingen waarin de CAE de audit universe en de risicobeoordeling met het bestuur en het senior management heeft besproken. Daarnaast zouden memo's kunnen worden gebruikt om soortgelijke gesprekken met individuele leden van het management op verschillende niveaus in de hele organisatie te documenteren.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2020

## Standaard 2020 – Communicatie en goedkeuring

Het hoofd van de internal auditfunctie moet de plannen en de vereiste middelen van de internal auditfunctie, inclusief belangrijke tussentijdse wijzigingen, ter beoordeling en goedkeuring aan het senior management en het bestuur voorleggen. Het hoofd van de internal auditfunctie moet ook de gevolgen van beperkingen van middelen aangeven.

## Vorbereiding

Alvorens aan het senior management en het bestuur mededelingen te doen met betrekking tot het internal auditplan, de behoefte aan middelen van de internal auditfunctie en het effect van beperkingen van middelen, bepaalt het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) de middelen die nodig zijn om het plan uit te voeren op basis van de risico-gebaseerde prioriteiten die tijdens het planningsproces zijn geïdentificeerd (Standaard 2010). Middelen kunnen betrekking hebben op mensen (zoals arbeidsuren en vaardigheden), technologie (zoals tools en technieken voor audits), timing/planning (beschikbaarheid van middelen) en financiering. Een deel van de middelen wordt meestal gereserveerd voor eventuele wijzigingen in het auditplan die zich voor kunnen doen, zoals onvoorziene risico's die de organisatie kunnen beïnvloeden en verzoeken om adviesopdrachten van het senior management en/of het bestuur. Er kan bijvoorbeeld behoefte komen aan een nieuw intern auditproject wanneer zich nieuwe risico's voordoen door organisatorische desinvesteringen of fusies, politieke onzekerheid of wijzigingen in wettelijke vereisten.

Het is nuttig als de CAE, het bestuur en het senior management vooraf akkoord gaan met de criteria die kenmerkend zouden zijn voor een wijziging die belangrijk genoeg is om bespreking te rechtvaardigen, en met het protocol voor het communiceren van deze wijzigingen. Het kan goed zijn om deze criteria vast te leggen in het internal auditcharter of een ander document.

## Overwegingen bij de implementatie

De CAE specificeert meestal de audits die het internal auditplan vormen en beoordeelt vervolgens de soorten en hoeveelheid middelen die nodig zouden zijn om elk auditproject te verwezenlijken. Schattingen zijn in het algemeen gebaseerd op ervaringen uit het verleden met een bepaald project of vergelijkingen met een vergelijkbaar project. De CAE kan de middelen die nodig zijn om de prioriteiten van het plan te bereiken vergelijken met de middelen die beschikbaar zijn voor de internal auditfunctie om te bepalen of er sprake is van leemtes. Deze vergelijking kan gebruikt worden als basis voor het bepalen van de impact van beperkingen van middelen.

De CAE heeft ontmoet doorgaans afzonderlijk senior executives om hun inbreng te vragen over het voorgestelde internal auditplan voordat het formeel ter goedkeuring aan het bestuur wordt voorgelegd. Tijdens de vergaderingen kan de CAE alle kwestie behandelen die senior executives naar voren kunnen brengen, hun feedback verwerken (indien van toepassing) en hun steun verwerven. Het proces kan betrekking hebben op het verzamelen van aanvullende informatie over de timing van de voorgestelde auditopdrachten en de beschikbaarheid van middelen. Het kan wijzigingen opleveren die van invloed kunnen zijn op de reikwijdte van de werkzaamheden. Het inzicht dat de CAE verwerft uit deze besprekingen helpt vast te stellen of er aanpassingen moeten worden aangebracht aan het internal auditplan voordat het ter goedkeuring aan het bestuur wordt voorgelegd.

De presentatie van het internal auditplan door de CAE aan het bestuur vindt meestal plaats tijdens een vergadering, waaraan senior management kan deelnemen. Het voorgestelde internal auditplan kan het volgende omvatten:

- Een lijst van voorgestelde audit-opdrachten (en specificatie met betrekking tot de vraag of de opdrachten assurance-gericht of adviserend van aard zijn).
- Redenen voor het selecteren van elke voorgestelde opdracht (bv. risicobeoordeling, tijd

verstrekken sinds de laatste audit, veranderingen in management, etc.).

- Doelstellingen en reikwijdte van elke voorgestelde opdracht.
- Een lijst van initiatieven of projecten die voortvloeien uit de internal auditstrategie, maar mogelijk niet direct verband houden met een auditopdracht.

Beperkingen van middelen hebben invloed op de prioriteiten in het internal auditplan. Bijvoorbeeld, als de middelen niet voldoende zijn om elke voorgenomen opdracht in het plan te voltooien, kunnen sommige opdrachten worden uitgesteld, en kunnen sommige risico's onbehandeld blijven. Tijdens de presentatie aan het bestuur bespreekt de CAE het voorgestelde internal auditplan en de risicobeoordeling waarop het is gebaseerd, met vermelding van de risico's die zullen worden behandeld, evenals eventuele risico's die niet kunnen worden behandeld vanwege beperkingen van middelen. Bestuurders kunnen deze informatie bespreken en aanbevelingen doen voordat ze het internal auditplan uiteindelijk goedkeuren.

Het internal auditplan is met voldoende flexibiliteit ontwikkeld om de CAE de mogelijkheid te bieden om het aan te passen in reactie op veranderingen in de bedrijfsactiviteiten, risico's, operaties, programma's, systemen en beheersingsmaatregelen van de organisatie. De CAE moet echter *belangrijke* wijzigingen van het auditplan, de gerelateerde rationale en het mogelijke effect ervan met het bestuur en het senior management bespreken om hun goedkeuring te verkrijgen. Regelmatig geplande driemaandelijks of halfjaarlijkse bestuursvergaderingen bieden mogelijkheden om het internal auditplan te evalueren en aan te passen.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

De CAE kan naleving van Standaard 2020 aantonen door de verspreiding van het internal auditplan te registreren. Naleving kan ook worden aangetoond met een kopie van stukken voor bestuursvergaderingen die het internal auditplan vermelden zoals het voorstel tot herziening en goedkeuring. Afzonderlijke besprekingen met senior management kunnen worden gedocumenteerd via memo's, e-mails of notities die gemaakt worden tijdens het risicobeoordelingsproces van de internal auditfunctie. Notulen van bestuursvergaderingen bevatten doorgaans documentatie van de bespreking en goedkeuring van het internal auditplan door het bestuur, eventuele tussentijdse wijzigingen en/of de

gevolgen van eventuele beperkingen van middelen.





International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2030

## Standaard 2030 – Beheer van middelen

Het hoofd van de internal-auditfunctie moet ervoor zorgen dat de internal-auditfunctie beschikt over passende, toereikende en doelmatig aangewende middelen om het goedgekeurde plan te realiseren.

### **Interpretatie:**

*‘Passend’ verwijst naar de mix van kennis, vaardigheden en overige competenties die nodig zijn voor het uitvoeren van het plan. ‘Toereikend’ verwijst naar de hoeveelheid middelen die nodig is voor het uitvoeren van het plan. Middelen worden doelmatig ingezet wanneer ze worden gebruikt op een manier die de uitvoering van het goedgekeurde plan optimaliseert.*

## Vorbereiding

Bij de ontwikkeling van het internal auditplan (Standaard 2010) en de beoordeling ervan met het bestuur en het senior management (Standaard 2020), beschouwt en bespreekt het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) de middelen die nodig zijn om de prioriteiten van het plan te realiseren. Voor het implementeren van Standaard 2030 begint de CAE gewoonlijk met het verwerven van een dieper inzicht in de middelen die beschikbaar zijn voor de internal auditfunctie in het door het bestuur goedgekeurde internal auditplan.

De CAE kan het aantal beschikbare medewerkers voor internal auditing en de beschikbare productieve arbeid voor het implementeren van het plan zorgvuldig beoordelen binnen de beperkingen van de plannings van de organisatie. Productieve arbeidsuren sluiten over het algemeen factoren als betaald verlof en tijd besteed aan training en administratieve taken uit. Om een overzicht te krijgen van de collectieve kennis, vaardigheden en andere competenties van de internal auditfunctie kan de CAE een gedocumenteerde vaardigheidsbeoordeling inzien, indien beschikbaar, of informatie verzamelen van prestatiebeoordelingen van medewerkers en enquêtes na auditopdrachten.

Het kan ook zijn dat de CAE wil nadenken over het goedgekeurde budget en onderzoek welke middelen beschikbaar zijn voor training, technologie of het inzetten van extra personeel om het plan te bereiken.

## Overwegingen bij de implementatie

Bij de toewijzing van specifieke middelen aan de opdrachten die zijn geïdentificeerd in het goedgekeurde internal auditplan, kan de CAE bepalen in hoeverre de beschikbare middelen corresponderen met de specifieke vaardigheden en timing die nodig zijn om de opdrachten uit te voeren. Tijdens dit proces vult de CAE doorgaans eventuele leemtes op die mogelijk zijn geïdentificeerd.

Om de leemtes in kennis, vaardigheden en competenties van de medewerkers van internal auditing op te vullen, zou de CAE training kunnen geven aan bestaande medewerkers, een deskundige van binnen de organisatie kunnen verzoeken om als gastauditor op te treden, extra personeel kunnen inhuren of een externe dienstverlener in de arm kunnen nemen. Als de hoeveelheid middelen onvoldoende is om de geplande opdrachten efficiënt en effectief te dekken, kan de CAE extra personeel in dienst nemen, opdrachten uitbesteden, samen met derden aan opdrachten werken, één of meer gastauditors gebruiken of een roterend auditprogramma ontwikkelen.

Bij de ontwikkeling van een planning voor internal auditopdrachten, houdt de CAE rekening met de planning van de organisatie, de plannings van individuele internal auditors en de beschikbaarheid van

te auditeren entiteiten. Bijvoorbeeld, als een auditopdracht moet plaatsvinden gedurende een bepaalde tijd van het jaar, moeten de middelen die nodig zijn om die opdracht te voltooien ook op dat moment beschikbaar zijn. Evenzo geldt dat wanneer een entiteit niet of beperkt beschikbaar is voor een audit gedurende een bepaalde periode van het jaar, de opdracht zodanig zou moeten worden gepland dat deze periode wordt vermeden.

Omdat de CAE moet rapporteren over het effect van de beperkingen van middelen (Standaard 2020) en over de prestaties van de internal auditfunctie ten opzichte van haar plan (Standaard 2060), is het belangrijk dat de CAE de algehele toereikendheid van de middelen voortdurend meet. Om te bevestigen dat de middelen adequaat, voldoende en effectief zijn ingezet, stelt de CAE parameters vast voor de beoordeling van de prestaties van de internal auditfunctie en vraagt feedback van internal auditklanten.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Het internal auditplan zou kunnen behoren tot de documentatie die naleving van Standaard 2030 aantoont. Dit plan bevat het geschatte tijdschema van auditopdrachten en toegewezen middelen. Daarnaast kan na de audit een vergelijking van begrote uren en werkelijke uren worden gedocumenteerd om te valideren dat de middelen effectief zijn ingezet. De resultaten van klantenbeoordelingen die verband houden met de prestaties van de internal auditfunctie en individuele internal auditors worden vaak genoteerd in post-audit rapporten, enquêtes en jaarverslagen.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2040

## Standaard 2040 – Beleidsregels en procedures

Het hoofd van de internal auditfunctie moet beleidsregels en procedures vaststellen om de internal auditfunctie aan te sturen.

### **Interpretatie:**

*De vorm en inhoud van de beleidsregels en procedures zijn afhankelijk van de omvang en de structuur van de internal auditfunctie en de complexiteit van de werkzaamheden.*

## Vorbereiding

Om de beleidsmaatregelen en procedures vast te stellen die de internal auditfunctie richting geven, neemt het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) verschillende factoren in overweging. Het is essentieel om ervoor te zorgen dat internal auditbeleid en -procedures afgestemd zijn op de verplichte onderdelen van het International Professional Practices Framework (IPPF). Daarnaast draagt de afstemming op het internal auditcharter ertoe bij dat ervoor wordt gezorgd dat aandacht wordt geschonken aan de verwachtingen van de belanghebbenden.

De CAE kan beginnen met het ontwikkelen van beleid en procedures door informatie, voorbeelden en sjablonen te verzamelen, zoals die welke beschikbaar zijn via het IIA. Sjablonen kunnen worden aangepast aan de organisatie en de behoeften van de specifieke internal auditfunctie.

Het is belangrijk dat de CAE bestaande strategie, beleid en processen van de organisatie in overweging neemt, met inbegrip van de vraag of het leiderschap van de organisatie internal auditbeleid en -procedures verwacht te evalueren en/of goed te keuren.

## Overwegingen bij de implementatie

De CAE's implementatie van Standaard 2040 zal grotendeels afhangen van de structuur, de volwassenheid en de complexiteit van de organisatie en de internal auditfunctie. Hoewel een grote, volwassen internal auditfunctie een formeel handboek voor internal audit kan hebben die het beleid en de procedures bevat, kan het zo zijn dat een kleinere of minder volwassen organisatie dat niet heeft. In plaats daarvan kunnen beleid en procedures als afzonderlijke documenten zijn gepubliceerd of als onderdeel van een auditmanagement-softwareprogramma zijn geïntegreerd.

De volgende onderwerpen worden in het algemeen opgenomen in een internal audithandboek of anders gedocumenteerd om de internal auditfunctie een leidraad te bieden:

- Internal auditbeleid.
  - Het algemene doel en de verantwoordelijkheden van de internal auditfunctie.
  - Voldoen aan de dwingende richtlijnen van het IPPF.
  - Onafhankelijkheid en objectiviteit.
  - Ethische normen.
  - Bescherming van vertrouwelijke informatie.
  - Documenten bewaren.
- Internal auditprocedures.
  - Het opstellen van een op risico gebaseerd auditplan.
  - Planning van een audit en voorbereiding van het werkprogramma voor de opdracht.
  - Uitvoering van auditopdrachten.

- Documentatie van auditopdrachten.
- Communiceren van resultaten/rapportage.
- Bewakings- en follow-upprocessen.
- Kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma.
- Administratieve zaken.
  - Opleidings- en certificeringsmogelijkheden.
  - Vereisten voor doorlopende training.
  - Prestatiebeoordelingen.

Om ervoor te zorgen dat de internal auditmedewerkers goed geïnformeerd zijn over internal auditbeleid en -procedures, kan de CAE afzonderlijke documenten, trainingsmaterialen of een uitgebreide handleiding uitgeven. Trainingen kunnen worden gegeven om de informatie te beoordelen. De CAE kan vereisen dat internal auditors een bevestigingsformulier ondertekenen, dat aangeeft dat zij het beleid en de procedures hebben gelezen en begrepen.

Internal auditbeleidsregels en -procedures dienen periodiek te worden herzien, hetzij door de CAE of door een internal auditmanager die aangesteld is om toezicht te houden op internal auditprocessen en nieuwe vraagstukken. Dergelijke beoordelingen kunnen worden opgenomen in de interne evaluaties van de internal auditfunctie (Standaard 1311) en de externe evaluatie die ten minste eenmaal per vijf jaar plaatsvindt (Standaard 1312).

Er kunnen voorstellen voor operationele wijzigingen worden gedaan als gevolg van het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma of feedback van internal auditors of geauditeerde entiteiten (bv., via een klanttevredenheidsonderzoek). Als er procedurewijzigingen worden aangebracht, kunnen zij schriftelijk worden gecommuniceerd en/of worden besproken tijdens de vergaderingen van de internal auditmedewerkers om ervoor te zorgen dat de wijzigingen zijn begrepen. Er kan ook een training worden gegeven (bv. om nieuwe procedures te demonstreren).

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Documentatie van beleid en procedures bewijst naleving van Standaard 2040. Bewijzen dat internal auditbeleid en -procedures duidelijk aan het internal auditpersoneel zijn meegedeeld, kunnen bestaan uit agenda's en notulen van vergaderingen, e-mails, getekende bevestigingen, een trainingschema of soortgelijke documentatie van intern auditpersoneel.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2050

## Standaard 2050 – Coördinatie en vertrouwen

Het hoofd van de internal auditfunctie dient informatie te delen, activiteiten te coördineren en af te wegen of gebruikgemaakt kan worden van het werk van andere interne en externe auditors en adviseurs, om een adequate dekking te verzekeren en het dubbel uitvoeren van werk tot een minimum te beperken.

### **Interpretatie:**

*Bij het coördineren van de activiteiten kan het hoofd van de internal auditfunctie vertrouwen op het werk van andere auditors en adviseurs. Er dient een consistent proces aanwezig te zijn om te voorzien in een basis voor vertrouwen. Het hoofd van de internal auditfunctie dient de competenties, objectiviteit en professionele zorgvuldigheid van de auditors en adviseurs te overwegen. Het hoofd van de internal auditfunctie dient een helder inzicht te hebben in de reikwijdte, doelstellingen en resultaten van de werkzaamheden die worden verricht door overige auditors en adviseurs. Ook indien wordt vertrouwd op het werk van externe partijen, blijft het hoofd van de internal auditfunctie te allen tijde verantwoordelijk. Het hoofd van de internal auditfunctie moet zorgen voor adequate ondersteuning voor de conclusies en adviezen die worden geformuleerd door de internal auditfunctie.*



## Vorbereiding

De rollen van assurance- en adviesaanbieders verschillen per organisatie. Om de activiteiten te coördineren, identificeert het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) de verschillende rollen van bestaande aanbieders van assurance- en adviesdiensten door het organisatieschema en de agenda's of notulen van bestuursvergaderingen te bestuderen. De rollen worden doorgaans gecategoriseerd als hetzij interne aanbieders of externe aanbieders.

- Interne aanbieders omvatten toezichtfuncties die ofwel aan het senior management rapporteren of deel uitmaken van het senior management. Zij kunnen betrokken zijn bij gebieden als milieu, financiële controle, gezondheid en veiligheid, IT-beveiliging, juridische zaken, risicomanagement, compliance of kwaliteitsbewaking. Deze worden vaak beschouwd als "second line of defense" activiteiten, volgens het Three Lines of Defense-model van het IIA.
- Externe assurance-aanbieders kunnen aan het senior management of externe stakeholders rapporteren, of ze kunnen worden ingehuurd door en rapporteren aan de CAE.

Zodra de aanbieders van assurance- en adviesdiensten zijn geïdentificeerd, bepaalt de CAE het soort en de hoeveelheid informatie die met hen kan worden gedeeld, in overeenstemming met de vertrouwelijkheidsvereisten van de organisatie. Het is belangrijk dat de CAE de beperkingen van het delen van vertrouwelijke informatie, met name met externe partijen, in beschouwing neemt.

## Overwegingen bij de implementatie

De CAE ontmoet elke aanbieder om voldoende informatie te verzamelen zodat de assurance- en adviesactiviteiten van de organisatie gecoördineerd kunnen worden. De partijen delen - binnen de grenzen van de vertrouwelijkheidsvereisten van de organisatie - de doelstellingen, reikwijdte en het tijdstip van aanstaande evaluaties, beoordelingen en audits; de resultaten van eerdere audits; en de mogelijkheid om te steunen op elkaars werk.

Het proces van coördinatie van de assurance-activiteiten varieert per organisatie. In kleinere organisaties kan de coördinatie informeel zijn. In grote of sterk gereguleerde organisaties kan de coördinatie formeel en complex zijn.

Een manier om assurance-dekking te coördineren is het creëren van een 'assurance map' door geïdentificeerde belangrijke risicocategorieën te koppelen aan relevante bronnen van assurance en het niveau van assurance dat geboden wordt voor elke risicocategorie te beoordelen. Omdat de assurance map alomvattend is, geeft het de leemtes en doublures in de assurance-dekking aan, waardoor de CAE de toereikendheid van assurance-diensten in elk risicogebied kan beoordelen. De resultaten kunnen worden besproken met de andere assurance-aanbieders, zodat de partijen een afspraak kunnen maken over de wijze waarop activiteiten worden gecoördineerd teneinde dubbel werk te minimaliseren en de efficiëntie en effectiviteit van de assurance-dekking te maximaliseren.

Een andere aanpak voor het coördineren van assurance-dekking is een gecombineerd assurance-model waar internal auditing de assurance-inspanningen kan coördineren met de functies van de 'second line of defense', zoals een compliance-functie, om de aard, frequentie en redundantie van internal auditopdrachten te verminderen.

Voorbeelden van coördinerende activiteiten zijn:

- Synchronisatie van de aard, omvang en timing van gepland werk.
- Een algemeen begrip van technieken, methoden en terminologie van assurance waarborgen.
- Toegang bieden tot elkaars werkprogramma's, werkdocumenten en rapporten.
- Vertrouwen op elkaars werk teneinde dubbel werk te minimaliseren.
- Periodiek bijeenkomen om te bepalen of het nodig is om de timing van het geplande werk aan te passen, op basis van de resultaten van het voltooide werk.

De CAE kan er om verschillende redenen voor kiezen om zich te baseren op de werkzaamheden van andere aanbieders, zoals het beoordelen van speciale vakgebieden buiten de expertise van de internal auditfunctie of het vergroten van de risico-dekking buiten het internal auditplan. Als de internal auditfunctie zich echter baseert op het werk van een andere dienstverlener, behoudt de CAE de eindverantwoordelijkheid voor de conclusies en adviezen van internal auditing. Het is daarom van wezenlijk belang dat de CAE een consistent proces op gang brengt en een aantal criteria vastlegt om vast te stellen of de internal auditfunctie zich kan baseren op het werk van een andere aanbieder.

In dit proces kan de CAE:

- Objectiviteit beoordelen door af te wegen of de aanbieder belangenverstrengelingen heeft of lijkt te hebben en of deze zijn gemeld.
- Onafhankelijkheid beoordelen door de rapportagelijnen van de aanbieder en het effect van deze overeenkomst te onderzoeken.
- Competentie bevestigen door te controleren of de professionele ervaring, kwalificaties, certificeringen en affiliaties van de aanbieder passend en actueel zijn.
- De professionele zorgvuldigheid beoordelen door elementen te onderzoeken van de werkwijze die de aanbieder gebruikt om het werk te voltooien (d.w.z., de methodologie van de aanbieder en of het werk adequaat was gepland, gecontroleerd, gedocumenteerd en beoordeeld).
- De CAE kan ook trachten inzicht te krijgen in de reikwijdte, doelstellingen en resultaten van de feitelijke werkzaamheden die zijn uitgevoerd om vast te stellen in hoeverre vertrouwen kan worden gesteld in het werk van de aanbieder. De CAE overweegt doorgaans of de bevindingen van de aanbieder redelijk zijn en gebaseerd zijn op voldoende, betrouwbaar en relevant auditbewijs. De CAE bepaalt of er extra werk of toetsing nodig is om voldoende bewijs te verkrijgen ter ondersteuning of verhoging van het gewenste niveau van vertrouwen. Indien extra werkzaamheden nodig zijn, kan de internal auditfunctie de resultaten van de andere aanbieder nogmaals toetsen.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Bewijzen van naleving van Standaard 2050 kunnen bestaan uit communicaties met betrekking tot verschillende assurance- en adviesfuncties en -verantwoordelijkheden, die gedocumenteerd kunnen zijn in de notulen van vergaderingen met individuele aanbieders van assurance- en adviesdiensten of in notulen van vergaderingen met het bestuur en senior management. Overeenstemming met de vereisten met betrekking tot vertrouwen op het werk van andere aanbieders kan ook worden aangetoond door de documentatie van de CAE over het proces en criteria die zijn toegepast om vast te stellen of de internal auditfunctie kan afgaan op het werk van een aanbieder. Dat voldaan is aan de

vereiste om de aanbieders van assurance- en adviesdiensten te coördineren wordt aangetoond door assurance maps en/of gecombineerde internal auditplannen die identificeren welke aanbieder verantwoordelijk is voor het verstrekken van assurance- of adviesdiensten in elk gebied.

## Over het IIA

Het *Institute of Internal Auditors* (IIA) is internationaal de meest vooraanstaande beroepsorganisatie van de internal auditors. Het instituut treedt op als belangenbehartiger, houdt zich bezig met educatie en verstrekt standaarden, richtsnoeren en certificeringen. Het IIA werd opgericht in 1941 en heeft inmiddels meer dan 180.000 leden in ruim 170 landen. Het wereldwijde hoofdkantoor van het IIA staat in de Verenigde Staten in Lake Mary, Florida. Ga voor andere informatie naar [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org) of [www.theiia.org](http://www.theiia.org).

## Over de Implementatierichtlijnen

De Implementatierichtlijnen maken deel uit van het *International Professional Practices Framework*® (IPPF®) van het IIA en bevatten (niet-verplichte) richtsnoeren voor het beroep van internal auditor. Doel van de Implementatierichtlijnen is ondersteuning te bieden aan internal auditors en internal auditfuncties zodat zij beter in staat zijn om de *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (Standaarden) na te leven.

De Implementatierichtlijnen ondersteunen internal auditors bij het toepassen van de Standaarden. De Implementatierichtlijnen beschrijven de aanpak, methodieken en overwegingen die de internal auditfunctie moet hanteren, maar gaan niet in detail in op processen of procedures.

Andere gezaghebbende richtlijnen van het IIA kunt u vinden op onze websites: [www.globaliia.org/standards-guidance](http://www.globaliia.org/standards-guidance) en [www.theiia.org/guidance](http://www.theiia.org/guidance).

## Disclaimer

Dit document is door het IIA gepubliceerd voor informatieve en educatieve doeleinden. Deze Richtlijnen hebben niet tot doel definitieve antwoorden te geven op specifieke individuele vragen en zijn derhalve slechts bedoeld als richtsnoer. Het IIA raadt aan om met betrekking tot een specifieke situatie altijd onafhankelijk deskundig advies ter zake in te winnen. Het IIA accepteert geen verantwoordelijkheid voor de gevolgen indien men uitsluitend afgaat op deze Richtlijnen.

## Auteursrecht

Copyright® 2016 *The Institute of Internal Auditors*. Toestemming voor reproductie van deze publicatie kunt u per e-mail aanvragen via [guidance@theiia.org](mailto:guidance@theiia.org)



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2070

## Standaard 2070 – Externe dienstverlener en de verantwoordelijkheid van de organisatie voor de internal auditfunctie

Wanneer een externe dienstverlener de internal audit verricht, moet deze de organisatie ervan bewust maken dat de organisatie verantwoordelijk is voor het in stand houden van een effectieve internal-auditfunctie.

### **Interpretatie:**

*Deze verantwoordelijkheid moet worden vormgegeven in het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering, op grond waarvan de naleving van de gedragscode en de Standaarden door individuele teamleden wordt beoordeeld.*

## Vorbereiding

Wanneer een externe dienstverlener in dienst is van een organisatie om als haar internal auditfunctie te dienen, is het belangrijk dat de externe dienstverlener de 1300-serie standaarden begrijpt en de organisatie bewust kan maken van haar verantwoordelijkheid om te beschikken over een kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma (QAIP), dat alle aspecten van de internal auditfunctie



Implementatierichtlijn 2070 - Externe dienstverlener en de verantwoordelijkheid van de organisatie voor de internal audit  
omvat. De externe dienstverlener dient ervoor te zorgen dat het QAIP alle aspecten van internal auditoperaties en -management omvat, in overeenstemming met de verplichte elementen van het International Professional Practices Framework (IPPF) en de best practices van het internal auditberoep.

Het QAIP geeft een oordeel over de kwaliteit van de internal auditfunctie en haar diensten binnen de organisatie en kan leiden tot aanbevelingen voor continue verbetering. Het QAIP moet continue monitoring, periodieke zelfevaluaties en externe evaluaties door een gekwalificeerde onafhankelijke partij omvatten ter ondersteuning van de naleving van de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing(Standaarden)* en de Gedragscode van het IIA.

De implementatierichtlijnen voor de standaarden van de 1300-serie bieden meer informatie over QAIP-vereisten, inclusief interne en externe evaluaties, rapportage van resultaten aan het bestuur en senior management en het gebruik van de uitdrukking "voldoet aan de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing.*"

## Overwegingen bij de implementatie

Wanneer een organisatie internal auditwerk uitbesteedt, wordt zij niet ontheven van de verantwoordelijkheid voor het handhaven van een effectieve internal auditfunctie. Zelfs wanneer de internal auditfunctie is uitbesteed, houdt de organisatie dus de verantwoordelijkheid om ervoor te zorgen dat de internal auditfunctie haar verantwoordelijkheden effectief en efficiënt uitvoert en voldoet aan de *Standaarden* en dat individuele internal auditors voldoen aan de *Standaarden* en de Gedragscode.

Een QAIP, zoals vereist door Standaard 1300 – Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering, omvat zowel interne als externe evaluaties. Wanneer een organisatie een externe dienstverlener inhuurt om als CAE te dienen, dient deze dienstverlener de organisatie ervan bewust te maken dat de organisatie de verantwoordelijk heeft om een effectieve internal auditfunctie te handhaven, hetgeen ook



Implementatierichtlijn 2070 - Externe dienstverlener en de verantwoordelijkheid van de organisatie voor de internal audit

inhoudt dat ervoor gezorgd wordt dat het QAIP zowel interne als externe evaluaties van naleving van de *Standaarden* omvat.

De CAE — of de externe dienstverlener die in ingehuurd is voor de rol van CAE — dient ervoor te zorgen dat de organisatie zich bewust is van haar verantwoordelijkheden in verband met het QAIP. Doorgaans worden in een contract (d.w.z., opdrachtbevestiging) tussen de organisatie en de externe dienstverlener de verantwoordelijkheden en te leveren diensten van de dienstverlener met betrekking tot het QAIP gespecificeerd. Een externe dienstverlener die ingehuurd is om als CAE te dienen en te fungeren als de uitbestede internal auditfunctie van de organisatie, kan ook vergaderen met het senior management en het bestuur om de verantwoordelijkheden van de organisatie en de aard en vereisten van een QAIP te bespreken. Deze eisen zijn geformuleerd in de standaarden van de 1300-serie.

- **Standaard 1300 – Programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering** legt uit dat de CAE een QAIP moet ontwikkelen en onderhouden dat alle aspecten van de internal auditfunctie omvat. Wanneer een externe dienstverlener de rol van CAE op zich neemt, kan de dienstverlener het QAIP daadwerkelijk ontwikkelen en onderhouden als dit onderdeel uitmaakt van de contractuele overeenkomst. De inhurende organisatie houdt echter de eindverantwoordelijkheid voor de kwaliteit van de internal auditfunctie.
- **Standaard 1310 – Vereisten van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering**, bepaalt dat het QAIP zowel interne als externe evaluaties moet bevatten.
- **Standaard 1311 – Interne Evaluaties**, bepaalt dat de verplichte interne evaluaties zowel de continue monitoring als de periodieke zelfevaluaties moeten omvatten. Wanneer een internal auditfunctie volledig aan een externe dienstverlener wordt uitbesteed, kan de externe dienstverlener, in overeenstemming met het contract, doorlopende controle en periodieke zelfevaluaties uitvoeren.
- **Standaard 1312 - Externe Evaluaties**, legt de eisen voor externe evaluaties uiteen, inclusief hun vorm en frequentie (ten minste eenmaal per vijf jaar), evenals de kwalificatie- en onafhankelijkheidsvereisten voor de externe beoordelaar of het externe beoordelingsteam. Het is belangrijk om op te merken dat in gevallen waarin de gehele internal auditfunctie aan
- 
-

Implementatierichtlijn 2070 - Externe dienstverlener en de verantwoordelijkheid van de organisatie voor de internal audit

- een externe dienstverlener is uitbesteed, de reikwijdte van externe evaluaties uitsluitend is gebaseerd op de werkzaamheden die voor de inhurende organisatie zijn uitgevoerd.

Daarnaast dient de organisatie ervoor te zorgen dat de externe beoordelaar of het externe beoordelingsteam dat geselecteerd is om de externe evaluatie uit te voeren aan de vereisten van onafhankelijkheid voldoet.

- **Standaard 1320 – Rapportering over het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma** schetst de verantwoordelijkheden van de CAE om de resultaten van het QAIP aan het senior management en het bestuur te communiceren. Een externe dienstverlener die is ingehuurd om als CAE te dienen en te fungeren als de uitbestede internal auditfunctie van de organisatie, vergadert doorgaans met het bestuur en het senior management om rapportagevereisten en -verwachtingen te bespreken.
- **Standaard 1321 – Gebruik van de uitdrukking “Voldoet aan de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing*”**, geeft aan dat de internal auditfunctie alleen mag communiceren — schriftelijk of mondeling — in overeenstemming met de *Standaarden* indien resultaten van het QAIP (inclusief interne en externe evaluaties) een dergelijke verklaring ondersteunt.
- **Standaard 1322 – Melding van niet-naleving** vereist dat de CAE — of de externe dienstverlener die als CAE is ingehuurd — aan het senior management en het bestuur alle gevallen meldt waarin de internal auditfunctie niet in overeenstemming is met de Standaarden of de Gedragscode en het gebrek aan naleving gevolgen heeft voor de algehele reikwijdte of werking van de internal auditfunctie.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Meerdere documenten kunnen naleving van Standaard 2070 aangeven. Op de eerste plaats kan het contract (d.w.z., de opdrachtbevestiging) tussen de organisatie en de externe dienstverlener bewijs leveren van de verantwoordelijkheid van de organisatie voor het handhaven van een QAIP. De twee primaire producten van deze verantwoordelijkheden zijn het gedocumenteerde QAIP en de resultaten





---

## Implementatierichtlijn 2070 - Externe dienstverlener en de verantwoordelijkheid van de organisatie voor de internal audit

van interne en externe evaluaties. Documentatie van interne evaluaties bestaat meestal uit de resultaten van continue monitoringwerkzaamheden, evenals bevindingen, actieplannen met corrigerende maatregelen en corrigerende acties die zijn ondernomen als gevolg van periodieke interne evaluaties voor het verbeteren van de naleving van de verplichte elementen van het IPPF. Bovendien kan elke documentatie van acties die voor de verbetering van de efficiëntie en effectiviteit van de internal auditfunctie zijn ondernomen, naleving van de standaard helpen aantonen. Voor externe evaluaties kan documentatie van de externe beoordelaar of het externe beoordelingsteam of een schriftelijke onafhankelijke validatie van een zelfevaluatie worden gebruikt om naleving aan te geven.

Agenda's en notulen van vergaderingen met senior management en het bestuur kunnen aangeven dat de externe dienstverlener de verantwoordelijkheden van de organisatie met betrekking tot het handhaven van een effectieve internal auditfunctie heeft gecommuniceerd. Vergaderverslagen kunnen ook bewijzen dat de CAE heeft gerapporteerd over QAIP-resultaten, zoals vereist door de *Standaarden*. Bewijsmateriaal van een dergelijke communicatie kan ook memo's voor het archief of andere schriftelijke documenten omvatten.



## Implementatierichtlijn 2070 - Externe dienstverlener en de verantwoordelijkheid van de organisatie voor de internal audit

### Over het IIA

Het *Institute of Internal Auditors* (IIA) is internationaal de meest vooraanstaande beroepsorganisatie van de internal auditors. Het instituut treedt op als belangenbehartiger, houdt zich bezig met educatie en verstrekt standaarden, richtsnoeren en certificeringen. Het IIA werd opgericht in 1941 en heeft inmiddels meer dan 180.000 leden in ruim 170 landen. Het wereldwijde hoofdkantoor van het IIA staat in de Verenigde Staten in Lake Mary, Florida. Ga voor andere informatie naar [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org) of [www.theiia.org](http://www.theiia.org).

### Over de Implementatierichtlijnen

De Implementatierichtlijnen maken deel uit van het *International Professional Practices Framework*® (IPPF®) van het IIA en bevatten (niet-verplichte) richtsnoeren voor het beroep van internal auditor. Doel van de Implementatierichtlijnen is ondersteuning te bieden aan internal auditors en internal auditfuncties zodat zij beter in staat zijn om de *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (Standaarden) na te leven.

De Implementatierichtlijnen ondersteunen internal auditors bij het toepassen van de Standaarden. De Implementatierichtlijnen beschrijven de aanpak, methodieken en overwegingen die de internal auditfunctie moet hanteren, maar gaan niet in detail in op processen of procedures.

Andere gezaghebbende richtlijnen van het IIA kunt u vinden op onze websites: [www.globaliia.org/standards-guidance](http://www.globaliia.org/standards-guidance) en [www.theiia.org/guidance](http://www.theiia.org/guidance).

### Disclaimer

Dit document is door het IIA gepubliceerd voor informatieve en educatieve doeleinden. Deze Richtlijnen hebben niet tot doel definitieve antwoorden te geven op specifieke individuele vragen en zijn derhalve slechts bedoeld als richtsnoer. Het IIA raadt aan om met betrekking tot een specifieke situatie altijd onafhankelijk deskundig advies ter zake in te winnen. Het IIA accepteert geen verantwoordelijkheid voor de gevolgen indien men uitsluitend afgaat op deze Richtlijnen.

### Auteursrecht

Copyright® 2016 *The Institute of Internal Auditors*. Toestemming voor reproductie van deze publicatie kunt u per e-mail [permissions@theiia.org](mailto:permissions@theiia.org).



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2100

## Standaard 2100 – Aard van het werk

De internal auditfunctie moet de governance-, risicomanagement- en interne beheersingsprocessen van de organisatie evalueren en bijdragen aan de verbetering daarvan door middel van een systematische, gedisciplineerde en op risico's gebaseerde aanpak. De geloofwaardigheid en de waarde van internal audit nemen toe wanneer de auditors proactief zijn en wanneer hun evaluaties nieuwe inzichten bieden en toekomstige impact in ogenschouw nemen.

## Voorbereiding

Voldoen aan Standaard 2100 vereist een grondige kennis van de begrippen governance, risicomanagement, en beheersing, zoals gedefinieerd in de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing*, evenals de afzonderlijke standaarden die specifiek van toepassing zijn op deze begrippen: Standaard 2110 - Governance, Standaard 2120 - Risicomanagement en Standaard 2130 - Beheersing. Het is ook belangrijk dat de internal auditfunctie begrip heeft van de organisatorische doelstellingen.

Zodra dit begrip is bereikt, interviewt het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) meestal het senior management en het bestuur om de rollen en verantwoordelijkheden van elke stakeholder met betrekking tot governance, risicomanagement en beheersing te begrijpen. Normaal gesproken is het bestuur verantwoordelijk voor het begeleiden van het governance-proces, en is het senior management verantwoordelijk voor het leiding geven aan de risicomanagement- en beheersprocessen.



Internal auditors moeten het bedrijf begrijpen om zinvolle evaluaties uit te voeren en kunnen gebruik maken van bestaande gevestigde raamwerken voor governance, risicomangement en beheersing om sturing te geven aan hun evaluatie. Daarnaast kunnen internal auditors hun kennis, ervaring en best practices aanwenden om proactief de aandacht te vestigen op de waargenomen zwakke punten en aanbevelingen te doen voor verbetering.

Om de internal auditfunctie te ondersteunen bij het verwerven van het begrip van de bedrijfsstrategie en risico's, zal de CAE doorgaans kennis nemen van de bestuurs- en commissie-charters, de agenda's en notulen van vergaderingen en het strategische plan van de organisatie. De missie van de organisatie, evenals haar belangrijkste doelstellingen, kritieke risico's en belangrijkste beheersingsmaatregelen die gebruikt worden om dergelijke risico's tot een acceptabel niveau te beperken, zullen ook door de CAE worden beoordeeld. Tijdens deze beoordeling kan de internal auditfunctie inzicht krijgen in de definities, raamwerken, modellen en processen van governance, risicomangement en beheersing die door de organisatie worden gebruikt. Het kan ook nuttig zijn voor internal auditors om inzicht te krijgen in de belangrijkste organisatorische rollen die verband houden met de drie processen, waaronder de voorzitter van het bestuur, de CEO en andere bestuursleden (bv., financiën, ethiek, risico, compliance, human resources, IT), en anderen.

Voor meer informatie over governance, risicomangement en beheersing, zie de implementatierichtlijnen voor de Standaarden 2110, 2120 en 2130.

## Overwegingen bij de implementatie

Om deze standaard te implementeren, voert de CAE doorgaans besprekingen met het bestuur en senior management over de vereisten van de standaard, rollen en verantwoordelijkheden en de beste strategie voor de internal auditfunctie om governance, risicomangement en beheersing efficiënt en effectief te evalueren en hieraan bij te dragen.

De CAE kan in het internal auditcharter alle verwachtingen met betrekking tot de rollen, verantwoordelijkheden en verantwoording van het bestuur, het senior management en de internal auditfunctie vastleggen. Dit is bedoeld om de onafhankelijkheid van de internal auditfunctie te waarborgen door te bevestigen dat het senior management en het bestuur verantwoordelijk zijn en



verantwoording moeten afleggen voor governance, risicomanagement en beheersing, terwijl de internal auditfunctie verantwoordelijk is voor het leveren van objectieve assurance- en adviesactiviteiten die verband houden met de drie processen.

Om een passende strategie te ontwikkelen voor het beoordelen van de governance-, risicomanagement- en beheersprocessen van de organisatie, kijkt de CAE doorgaans naar het volwassenheidsniveau van de drie processen, de cultuur van de organisatie en de senioriteit van de personen die verantwoordelijk zijn voor de processen. Vervolgens beoordeelt de CAE de risico's die verbonden zijn aan de drie processen. De CAE kan gebruik maken van bestaande raamwerken die door het senior management zijn overgenomen (bv., de raamwerken voor interne beheersing en bedrijfsrisicomanagement van The Committee of Sponsoring Organizations van de Treadway Commission, het King III Rapport over Corporate Governance, of ISO 31000) om richting te geven aan de beoordeling. Tijdens de beoordeling documenteert de CAE alle relevante opmerkingen en conclusies en bespreekt deze met het senior management. De CAE doet ook aanbevelingen om de processen te verbeteren en kan belangrijke opmerkingen aan het bestuur escaleren.

Indien geen vast raamwerk wordt gebruikt om richting te geven aan de governance-, risicomanagement- en beheersprocessen van de organisatie, kan de CAE overwegen om een passend raamwerk aan te bevelen om het senior management te begeleiden in hun streven deze processen te verbeteren.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Een van de documenten die naleving van de standaard kunnen aantonen is het internal auditcharter, dat de rol en verantwoordelijkheden van de internal auditfunctie met betrekking tot governance, risicomanagement en beheersing documenteert. Bovendien kan naleving worden aangetoond met het internal auditplan of notulen van vergaderingen waarin de elementen van de standaard zijn besproken door de CAE, het bestuur en senior management. Auditplannen kunnen blijk geven van de gedisciplineerde, systematische en op risico gebaseerde aanpak van de internal auditfunctie, en opdrachtverslagen kunnen relevante resultaten met meerwaarde aantonen.

Aanvullend bewijs van naleving is beschreven in de implementatierichtlijnen voor Standaarden 2110,



2120 en 2130.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2110

## Standaard 2110 – Governance

De internal auditfunctie moet evaluaties uitvoeren en passende aanbevelingen doen om het governance-processen van de organisatie te verbeteren ten aanzien van::

- Het nemen van strategische en operationele besluiten.
- Het toezicht op risicomanagement en beheersing.
- Het bevorderen van passende ethische normen en waarden binnen de organisatie.
- Het waarborgen van effectief organisatorisch prestatie management en verantwoording.
- Het communiceren van risico- en beheersingsinformatie naar de relevante delen van de organisatie.
- Het coördineren van de activiteiten van het bestuur, de externe en internal auditors, overige auditors en het management, alsook het uitwisselen van informatie daarover.

## Vorbereiding

Om aan deze standaard te voldoen, beginnen het hoofd van de internal auditfunctie (CAE) en internal auditors met het verwerven van een duidelijk begrip van het concept van governance en de kenmerken van typische governance-processen. Zij zouden ook de formele definitie van governance moeten bekijken, zoals opgenomen in de woordenlijst van de *Internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing* en vertrouwd raken met wereldwijd geaccepteerde governance raamwerken en -modellen (bv., de raamwerken van de Committee of Sponsoring

Organizations van de Treadway Commission.of ISO 31000).

Raamwerken, modellen en vereisten voor governance variëren per soort organisatie en per jurisdictie. Hoe een organisatie de principes van effectieve governance ontwerpt en in de praktijk brengt, hangt ook af van factoren als grootte, complexiteit, levenscyclus, volwassenheid, stakeholderstructuur en de wettelijke vereisten waaraan de organisatie onderworpen is. De CAE's benadering van de beoordeling van governance en het doen van aanbevelingen aan het management zal variëren per raamwerk of model dat de organisatie gebruikt.

Vervolgens overweegt de CAE of het huidige internal auditplan de governance-processen van de organisatie omvat en de daarmee verband houdende risico's behandelt. Governance is geen set van afzonderlijke processen en structuren. Integendeel, governance, risicomanagement en beheersing zijn juist met elkaar verweven. Bijvoorbeeld, effectieve governance-activiteiten nemen risico's in overweging bij het opzetten van een strategie. Zo ook is risicomanagement afhankelijk van effectieve governance (bv., toonzetting aan de top; risicobereidheid, -tolerantie en -cultuur; en het toezicht op risicomanagement). Evenzo geldt dat effectieve governance gebaseerd is op interne beheersingsmaatregelen en communicatie aan het bestuur over de effectiviteit van deze beheersingsmaatregelen.

De CAE kan bestuurs- en commissiecharters beoordelen, evenals agenda's en notulen van vergaderingen, om inzicht te krijgen in de rol die het bestuur speelt in de governance van de organisatie, met name met betrekking tot strategische en operationele besluitvorming. De CAE kan ook met anderen in belangrijke governance-rollen spreken (bv., voorzitter van het bestuur, de hoogste verkozen of benoemde ambtenaar van een overheidsinstantie, chief ethics officer, human resource officer, onafhankelijke externe auditor, chief compliance officer, chief risk officer, etc.) om een duidelijker begrip te krijgen van de organisatie-specifieke processen en assurance-activiteiten die er al zijn. Indien de organisatie onder toezicht staat, kan het zijn dat de CAE eventuele governance-kwesties die door de regelgevers zijn geïdentificeerd wenst te beoordelen.



Een begrip van governance is de basis voor een bespreking met het bestuur en het senior management over:

- De definitie van governance en de aard van governance-processen binnen de organisatie.
- De vereisten van Standaard 2110.
- De rol van de internal auditfunctie.
- Alle wijzigingen in de aanpak en het plan van de internal auditfunctie die haar naleving van de standaard kunnen verbeteren.

Deze bespreking zal bijdragen aan overeenstemming over, en een afstemming van, de verwachtingen van het bestuur en het senior management over wat governance inhoudt, zodat een geschikt internal auditplan kan worden uitgevoerd.

## Overwegingen bij de implementatie

Governance-processen worden meegenomen in de risicobeoordeling en ontwikkeling van het auditplan door de internal auditfunctie. De CAE identificeert doorgaans de governance-processen van de organisatie gerelateerd aan hogere risico's, die worden behandeld in assurance- en adviesprojecten die in het definitieve auditplan worden beschreven. Daarnaast identificeert Standaard 2110 specifiek de verantwoordelijkheid van de internal auditfunctie om evaluaties uit te voeren en passende aanbevelingen te formuleren om de governance-processen van de organisatie ten aanzien van:

- **Het nemen van strategische en operationele besluiten** – Om de governance-processen van een organisatie voor het nemen van strategische en operationele besluiten te evalueren, kan de internal auditfunctie de verslagen van eerdere audits raadplegen, evenals notulen van bestuursvergaderingen, het handboek voor het bestuursbeleid of bijbehorende governance-documenten, die kunnen bijdragen aan een inzicht in de wijze waarop deze besluiten zijn besproken en uiteindelijk genomen. Deze raadpleging onthult doorgaans of vaste, consistente besluitvormingsprocessen zijn ontwikkeld. Daarnaast kan uit interviews met afdelingshoofden blijken welke processen hebben geleid tot strategische en operationele besluiten.
- **Het toezicht houden op het risicomanagement en de beheersingsprocedures** – Om te bepalen hoe een organisatie voorziet in het toezicht op haar risicomanagement en beheersingsactiviteiten, neemt de internal auditfunctie doorgaans het proces voor het



uitvoeren van de jaarlijkse risicobeoordeling in beschouwing. De internal auditfunctie kan ook de notulen inzien van vergaderingen waarin de risicomanagementstrategie is besproken, evenals eerder uitgevoerde risicobeoordelingen, en kan vraaggesprekken houden met de belangrijkste medewerkers op het gebied van risicomanagement, zoals compliance-, risico- en financieel directeuren. De verkregen informatie kan worden vergeleken met benchmarking en trends in de bedrijfstak om er zeker van te zijn dat alle relevante risico's in overweging zijn genomen.

- **Het bevorderen van passende ethische normen en waarden binnen de organisatie –** Om te beoordelen hoe een organisatie ethische normen en waarden bevordert, zowel intern als onder haar externe zakenpartners, bestudeert de internal auditfunctie de bijbehorende doelstellingen, programma's en activiteiten van de organisatie. Deze kunnen bestaan uit mission en value statements, een gedragscode, wervings- en trainingsprocessen, een anti-fraudebeleid, een klokkenluidersbeleid, en een hotline en onderzoeksproces. Er kunnen enquêtes en vraaggesprekken worden gebruikt om te beoordelen of de inspanningen van de organisatie resulteren in voldoende bekendheid met haar ethische normen en waarden.
- **Het waarborgen van effectief organisatorisch prestatie management en verantwoording –** Om te evalueren hoe een organisatie effectief prestatie management en effectieve verantwoording waarborgt, zou de internal auditfunctie het beleid en de processen van de organisatie met betrekking tot personeelsbeloning, het stellen van doelen en de prestatiebeoordeling kunnen bekijken. De internal auditfunctie kan ook bijbehorende indicatoren evalueren (bv. belangrijke prestatie-indicatoren) en incentive plannen (bv. bonussen) om te bepalen of ze adequaat zijn ontworpen en uitgevoerd om onaanvaardbaar gedrag of het nemen van buitensporige risico's te voorkomen of te detecteren en acties te ondersteunen die afgestemd zijn op de strategische doelstellingen van de organisatie.
- **Het communiceren van informatie inzake risico's en beheersing aan de relevante onderdelen van de organisatie –** Om te beoordelen hoe goed een organisatie informatie inzake risico's en beheersing aan de relevante onderdelen van de organisatie communiceert, kan de internal auditfunctie interne rapporten, nieuwsbrieven, relevante memo's en e-mails en notulen van personeelsvergaderingen beoordelen om te bepalen of informatie over risico's en beheersmaatregelen compleet, accuraat en tijdig verspreid is. Er kunnen enquêtes en vraaggesprekken worden gebruikt om te meten in hoeverre medewerkers inzicht hebben in hun verantwoordelijkheden met betrekking tot risico- en beheersprocessen en de impact

op de organisatie als deze verantwoordelijkheden niet worden genomen. Tijdens assurance- en adviesopdrachten evalueert de internal auditfunctie doorgaans ook hoe het onderzochte onderdeel van de organisatie informatie inzake risico en beheersing communiceert.

- **Het coördineren van de activiteiten van, en het communiceren van informatie aan, het bestuur, externe en internal auditors, andere assurance-aanbieders en management –**  
Om een oordeel te geven over het vermogen van een organisatie om activiteiten te coördineren en informatie te communiceren aan de verschillende partijen, zou de internal auditfunctie de vergaderingen kunnen identificeren waaraan deze groepen deelnemen (bv. bestuur, auditcommissie en financieringscommissie) en bepalen hoe vaak ze plaatsvinden. Leden van de internal auditfunctie kunnen de vergaderingen als deelnemers of waarnemers bijwonen, en zij kunnen de notulen, werkplannen en verslagen van de vergaderingen, die onder de groepen worden gedistribueerd, inzien om te weten te komen hoe deze partijen activiteiten coördineren en met elkaar communiceren.

Internal auditors kunnen in een aantal verschillende capaciteiten optreden om governance-praktijken te beoordelen of aanbevelingen te doen voor de verbetering ervan. Ze kunnen onafhankelijke, objectieve beoordelingen geven van het ontwerp en de effectiviteit van governance-processen binnen de organisatie. Naast — of in plaats van — assurance te bieden kunnen internal auditors ervoor kiezen om adviesdiensten te verstrekken. Deze aanpak kan de voorkeur hebben, vooral als er bekende problemen bestaan of het governance-proces onvolwassen is. Of het nu gaat om advies- of assurance-diensten, de CAE kan beslissen om methoden van continue monitoring bewaking te gebruiken, zoals het toewijzen van internal auditors om als waarnemer aanwezig te zijn bij vergaderingen van governance-gerelateerde lichamen en deze continu van advies te voorzien. Gewoonlijk wordt er geen eenmalige audit van governance gedaan. Het is eerder waarschijnlijk dat de beoordeling van de governance-processen door de internal auditfunctie is gebaseerd op informatie verkregen uit talrijke auditwerkzaamheden in de loop der tijd.

Indien een samenvattende governance-beoordeling relevant is, zou rekening gehouden moeten worden met:

- De resultaten van de audits van de hierboven genoemde specifieke governance-processen.
- Governance-kwesties die voortkomen uit audits die niet specifiek zijn gericht op governance, zoals:
  - Strategische planning.



- Risicomanagementprocessen.
- Operationele efficiëntie en effectiviteit.
- Interne beheersing van financiële verslaggeving.
- Risico's geassocieerd met IT, fraude en andere gebieden.
- Naleving van van toepassing zijnde wet- en regelgeving.
- De resultaten van beoordelingen door het management (bv., nalevingsinspecties, kwaliteitsaudits, control self assessments).
- Het werk van externe assurance-aanbieders (bv., juridisch onderzoekers, accountants van overheidsdiensten en accountantskantoren) en toezichhouders.
- Het werk van interne assurance-aanbieders, of functies van de 'second line of defense' (bv., gezondheid en veiligheid, compliance en kwaliteit).
- Overige informatie over governance-kwesties, zoals negatieve incidenten, die een mogelijkheid tot verbetering van de governance-processen aangeven.

Tijdens de plannings-, evaluatie- en rapportagefasen beschouwen de internal auditors de potentiële aard en implicaties van de resultaten en zorgen zij voor passende communicatie met het bestuur en het senior management.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Naleving van Standaard 2110 kan gedocumenteerd worden door middel van afzonderlijke internal auditverslagen van individuele governance-processen of een samenvattend rapport over governance waarin op assurance gebaseerde beoordelingen en aanbevelingen van adviesdiensten zijn opgenomen. Notulen van een bestuursvergadering waarin de CAE de algehele beoordeling van de governance-praktijken door de internal auditfunctie heeft besproken kunnen ook tot de documentatie behoren. Agendastukken van bestuursvergaderingen kunnen bewijzen leveren dat het bestuur naar behoren op de hoogte was gesteld van arbeidsvoorwaarden en incentive-regelingen en dat zij de prestaties van senior leidinggevenden heeft gecontroleerd. Door medewerkers en zakenpartners ondertekende bevestigingen geven blijk van de inspanningen van de organisatie om bekendheid met haar ethische normen en waarden te bevorderen.





International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2120

## Standaard 2120 – Risicomanagement

De internal auditfunctie moet de effectiviteit van de risicomanagementprocessen evalueren en bijdragen aan het verbeteren daarvan.

### **Interpretatie:**

*Om te kunnen vaststellen of de risicomanagementprocessen effectief zijn, moet de internal auditor beoordelen in hoeverre:*

- *De organisatorische doelstellingen de missie van de organisatie ondersteunen en daarop aansluiten.*
- *Belangrijke risico's zijn vastgesteld en beoordeeld.*
- *Passende risicobeheermaatregelen worden gekozen waarbij risico's in overeenstemming worden gebracht met de risicobereidheid van de organisatie.*
- *Relevante risico-informatie wordt vastgelegd en tijdig wordt verspreid binnen de organisatie, zodat personeel, management en het bestuur hun verantwoordelijkheden kunnen uitoefenen.*

*De internal auditfunctie kan gedurende meerdere opdrachten informatie verzamelen ter onderbouwing van deze evaluatie. Wanneer de resultaten van deze opdrachten in hun onderlinge samenhang worden beschouwd, bieden ze inzicht in de risicomanagementprocessen van de organisatie en de effectiviteit daarvan.*

*Risicomanagementprocessen worden bewaakt door doorlopende managementactiviteiten, afzonderlijke evaluaties of een combinatie daarvan.*

## Vorbereiding

Om aan deze standaard te voldoen, beginnen het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) en internal auditors met het verkrijgen van een begrip van de risicobereidheid, evenals de missie en doelstellingen van de organisatie. Het is ook belangrijk om een volledig begrip te krijgen van de bedrijfsstrategieën van de organisatie en de door het management geïdentificeerde risico's.

Risico's kunnen financieel, operationeel, juridisch of strategisch van aard zijn of betrekking hebben op regelgeving. De definitie van risicomanagement in de woordenlijst van de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing* moet in overweging worden genomen, samen met raamwerken en modellen voor risicomanagement die wereldwijd worden gepubliceerd. Daarnaast kan Implementatierichtlijn 2100 – Aard van het werk, nuttig zijn om de basis te verkrijgen die nodig is om Standaard 2120 te implementeren.

Aangezien deze standaard de internal auditfunctie de taak geeft de effectiviteit van risicomanagementprocessen te beoordelen zullen internal auditors doorgaans begrip krijgen van de bestaande risicomanagementomgeving van de organisatie en de corrigerende maatregelen ter voorkoming van eerdere risico's. Het is belangrijk om te weten hoe de organisatie risico's identificeert en beoordeelt en hoe zij toezicht houdt op risico's voordat de internal auditors Standaard 2120 gaan implementeren.

In haar risicobeoordeling dient de internal auditfunctie de omvang, complexiteit, levenscyclus, volwassenheid, stakeholderstructuur en juridische en competitieve omgeving van de organisatie in overweging te nemen. Recente veranderingen in de omgeving van de organisatie (bv. nieuwe regelgeving, nieuw management, een nieuwe organisatiestructuur, nieuwe processen en nieuwe producten) kunnen nieuwe risico's hebben geïntroduceerd. De CAE kan ook de volwassenheid van de risicomanagementpraktijken van de organisatie beoordelen en bepalen in hoeverre de internal auditfunctie zich zal baseren op de risicobeoordeling door het management.

Ten slotte zou de internal auditfunctie een vastgesteld proces moeten hebben voor de planning, auditing en rapportering van kwesties met betrekking tot risicomanagement. Internal auditors zullen het

risicomanagement ook beoordelen tijdens assurance- en adviesbeoordelingen met betrekking tot een specifiek gebied of proces.

## Overwegingen bij de implementatie

Door de implementatie van Standaard 2120 zal de CAE en de gehele internal auditfunctie uiteindelijk blijk geven van hun begrip van de risicomanagementprocessen van de organisatie en naar mogelijkheden voor verbetering zoeken. De CAE neemt door middel van gesprekken met senior management en het bestuur de risicobereidheid, risicotolerantie en risicocultuur van de organisatie in overweging. De internal auditfunctie dient het management te waarschuwen voor nieuwe risico's en risico's die niet adequaat worden beheerst en dient aanbevelingen en actieplannen voor een adequate risicoreactie te bieden (bv. accepteren, nastreven, overdragen, beperken of vermijden). Daarnaast dient de internal auditfunctie voldoende informatie te verkrijgen om de effectiviteit van de risicomanagementprocessen van de organisatie te beoordelen.

Door het strategisch plan, het bedrijfsplan en het beleid van de organisatie te beoordelen en met het bestuur en het senior management te spreken, kan de CAE inzicht krijgen zodat hij/zij kan beoordelen of de strategische doelstellingen de missie, visie en risicobereidheid van de organisatie ondersteunen en daarmee in overeenstemming zijn. Interviews met mid-level management kunnen extra inzicht bieden in de overeenstemming van de missie, de doelstellingen en de risicobereidheid van de organisatie op het niveau van de business unit.

Internal auditors zouden grondig moeten onderzoeken hoe de organisatie risico's identificeert en aanpakt en hoe zij vaststelt welke risico's aanvaardbaar zijn. De internal auditfunctie zal doorgaans de verantwoordelijkheden en risico-gerelateerde processen van het bestuur en de belangrijkste risicomanagementrollen beoordelen. Om dit te bereiken kunnen internal auditors recentelijk voltooide risicobeoordelingen en bijbehorende rapporten bekijken, die zijn uitgegeven door senior management, externe auditors, regelgevers of andere bronnen.

Daarnaast voert de internal auditfunctie doorgaans haar eigen risicobeoordelingen uit. Gesprekken met het management en het bestuur en evaluatie van het beleid van de organisatie en notulen van vergaderingen zullen over het algemeen de risicobereidheid van de organisatie laten zien, waardoor de



CAE en de internal auditfunctie hun aanbevelingen met betrekking tot het omgaan met risico's daarmee kunnen afstemmen. De internal auditfunctie kan overwegen om gebruik te maken van een vast raamwerk voor risicomanagement of beheersing (bv., De raamwerken van The Committee of Sponsoring Organizations van de Treadway Commission of ISO 31000) om te helpen bij het identificeren van risico's. Om op de hoogte te blijven van potentiële blootstellingen aan risico's en kansen kan de internal auditfunctie ook onderzoek doen naar nieuwe ontwikkelingen en trends die verband houden met de bedrijfstak van de organisatie, evenals processen die kunnen worden gebruikt om dergelijke risico's en kansen te monitoren, beoordelen en erop te reageren.

Door deze stappen te nemen, kunnen internal auditors zelfstandig gap-analyses uitvoeren om te bepalen of belangrijke risico's adequaat worden geïdentificeerd en beoordeeld en de internal auditfunctie zal in de gelegenheid worden gesteld om het risicobeoordelingsproces van het management te evalueren. Bij de beoordeling van het risicomanagementproces is het belangrijk dat internal auditors de risico's en de bijbehorende acties onderkennen en bespreken. Het management kan er bijvoorbeeld voor kiezen om een bepaald risico te accepteren en de CAE dient te bepalen of het besluit passend is gegeven de risicobereidheid of risicomanagementstrategie van de organisatie. Indien de CAE concludeert dat het management een risiconiveau heeft aanvaard dat ontoelaatbaar zou kunnen zijn voor de organisatie, moet de CAE de zaak nader bespreken met het senior management en zal de CAE de kwestie eventueel moeten communiceren aan het bestuur in overeenstemming met Standaard 2600 – Communicatie van de risicoacceptatie. In gevallen waarin het management ervoor kiest om een risico beperkende strategie te volgen in een reactie op geïdentificeerde risico's, kan de internal auditfunctie de toereikendheid en tijdigheid van genomen beheersmaatregelen evalueren, indien nodig. Dit kan worden bereikt door de ontwerpen voor beheersing te beoordelen en de beheersingsmaatregelen en de bewakingsprocedures te toetsen.

Om te beoordelen of relevante risico-informatie is vastgelegd en tijdig wordt gecommuniceerd in de hele organisatie, kunnen internal auditors het personeel op verschillende niveaus interviewen en vaststellen of de doelstellingen, de belangrijke risico's en de risicobereidheid van de organisatie voldoende duidelijk zijn gemaakt en worden begrepen in de hele organisatie. De internal auditfunctie beoordeelt doorgaans ook de toereikendheid en tijdigheid van de rapportage van de resultaten van het risicomanagement door het management. De internal auditfunctie kan notulen van het bestuur inzien

om te bepalen of de belangrijkste risico's tijdig aan het bestuur zijn meegedeeld en of het bestuur maatregelen neemt om ervoor te zorgen dat het management adequaat reageert.

Ten slotte moet de internal auditfunctie de nodige maatregelen treffen om ervoor te zorgen dat zij haar eigen risico's, zoals auditfouten, valse assurance en reputatierisico's, beheerst. Ook alle corrigerende maatregelen dienen te worden gemonitord.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Documenten die naleving van Standaard 2120 kunnen aantonen zijn onder andere het internal auditcharter, dat de rollen en verantwoordelijkheden van de internal auditfunctie met betrekking tot risicomanagement documenteert, en het internal auditplan. Daarnaast kan naleving worden aangetoond door notulen van vergaderingen waarin de elementen van de standaard — zoals de aanbevelingen voor risicobeheersing van de internal auditfunctie — zijn besproken door de CAE, het bestuur en het senior management of vergaderingen van de internal auditfunctie met relevante commissies, werkgroepen en de belangrijkste leden van het senior management. Risicobeoordelingen uitgevoerd door de internal auditfunctie en actieplannen voor het aanpakken van risico's laten over het algemeen respectievelijk de beoordeling en de verbetering van risicomanagementprocessen zien.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2130

## Standaard 2130 – Beheersing

De internal auditfunctie moet de organisatie ondersteunen bij het handhaven van doeltreffende interne beheersmaatregelen, door de effectiviteit en efficiëntie daarvan te beoordelen en een continue verbetering te bevorderen.

## Vorbereiding

Om aan deze standaard te voldoen beginnen het hoofd van de internal auditfunctie (Chef Audit Executive (CAE)) en internal auditors met het verkrijgen van goed begrip van het concept van beheersing en de kenmerken van typische beheersingsprocessen. Zij dienen ook de formele definitie van beheersing te overwegen, zoals vermeld in de woordenlijst van de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing*, evenals Implementatierichtlijn 2100 – Aard van het werk. De CAE neemt door middel van gesprekken met senior management en het bestuur de risicobereidheid, risicotolerantie en risicocultuur van de organisatie in overweging. Het is belangrijk voor internal auditors om de kritieke risico's te begrijpen die het vermogen van de organisatie kunnen belemmeren om de doelstellingen te behalen en de beheersingsmaatregelen uit te voeren teneinde risico's tot een acceptabel niveau te beperken.

Internal auditors kunnen het nuttig vinden om de resultaten te beoordelen van eerder uitgevoerde beoordelingen van belangrijke beheersingsmaatregelen, gerelateerde actieplannen en de mogelijke effecten van recente bedrijfsgerelateerde veranderingen die nieuwe risico's kunnen opleveren. Internal auditors willen mogelijk de afdeling juridische zaken van de organisatie, de belangrijkste compliance officer of andere relevante partijen raadplegen over wet- en regelgeving en voorschriften waaraan de

organisatie moet voldoen. Het is nuttig als de internal auditfunctie begrijpt hoe de organisatie op de hoogte blijft van wijzigingen in wettelijke vereisten en ervoor zorgt dat eraan wordt voldaan.

Het is belangrijk voor internal auditors om een grondig begrip te krijgen van het (de) raamwerk(en) voor beheersing dat of die de organisatie formeel of informeel heeft goedgekeurd en vertrouwd te raken met mondiaal erkende, uitgebreide beheersingsraamwerken zoals *Interne beheersing – Geïntegreerd raamwerk*, uitgegeven door The Committee of Sponsoring Organizations van de Treadway Commission. Hoewel de componenten, processen en toewijzing van de verantwoordelijkheid voor controles vergelijkbaar zijn in verschillende raamwerken, kan de terminologie die door verschillende raamwerken wordt gebruikt, variëren.

Internal auditors dienen ook de verantwoordelijkheden te begrijpen die verband houden met de handhaving van effectieve beheersingsmaatregelen. Senior management houdt meestal toezicht op de inrichting, het beheer en beoordeling van het beheersingssysteem. Het management is over het algemeen verantwoordelijk voor de beoordeling van beheersingsmaatregelen op hun respectieve gebieden. De internal auditfunctie biedt verschillende assurance-niveaus met betrekking tot de effectiviteit van de bestaande beheersprocessen. De verdeling van de verantwoordelijkheid kan worden opgenomen in een beleidsdocument over de beheersing door management.

Tenslotte zou de internal auditfunctie een vaste procedure moeten hebben met betrekking tot planning, auditing en rapportage over problemen inzake de beheersing.

## Overwegingen bij de implementatie

De CAE en de gehele internal auditfunctie toont door de implementatie van de standaard uiteindelijk inzicht in de beheersprocessen van de organisatie, waarschuwt het management voor nieuwe beheersingsproblemen en verstrekt aanbevelingen en actieplannen voor corrigerende maatregelen en monitoring. De internal auditfunctie dient voldoende informatie te verkrijgen om de effectiviteit van de beheersprocessen van de organisatie te evalueren.

Beheersmaatregelen zijn ontworpen om risico's op de entiteit-, activiteiten- en transactieniveaus te beperken. Een bekwame beoordeling van de effectiviteit van beheersingsmaatregelen houdt in dat de beheersingsmaatregelen worden beoordeeld in de context van risico's voor doelstellingen op elk van deze niveaus. Een risico- en beheersingsmatrix kan de internal auditor helpen om dergelijke

beoordelingen te vergemakkelijken. Een dergelijke matrix kan de internal auditfunctie ondersteunen bij:

- Het identificeren van de doelstellingen en de risico's bij het bereiken ervan.
- Het bepalen van de significantie van risico's, rekening houdend met de impact en de waarschijnlijkheid.
- Het vaststellen van de juiste reactie op belangrijke risico's (bv. accepteren, nastreven, overdragen, beperken of vermijden).
- Het vaststellen van de belangrijkste beheersmaatregelen die het management gebruikt om risico's te beheren.
- Het evalueren van de geschiktheid van het ontwerp van beheersingsmaatregelen om te helpen bepalen of het nodig kan zijn om beheersingsmaatregelen te toetsen op effectiviteit.
- Het toetsen van beheersingsmaatregelen die werden geacht adequaat te zijn ontworpen om vast te stellen of ze functioneren zoals bedoeld.

Bij het gebruik van een risico- en beheersingsmatrix kan de internal auditfunctie het nuttig vinden het management te interviewen; organisatorische plannen, beleid en processen beoordelen; walk-throughs, enquêtes, vragenlijsten voor internal evaluaties en stroomdiagrammen gebruiken om informatie te verkrijgen over de toereikendheid van het ontwerp van de beheersing; en inspecties, bevestigingen, voortdurende auditing en gegevensanalyses gebruiken om de effectiviteit van de beheersing te toetsen.

Voor het evalueren van de efficiëntie van beheersmaatregelen bepaalt de internal auditfunctie doorgaans of het management de kosten en voordelen van beheersingsmaatregelen meet en bewaakt. Dit zou onder meer inhouden dat wordt vastgesteld of de middelen die in de beheersprocessen worden gebruikt de voordelen overschrijden en of beheersprocessen belangrijke zakelijke problemen creëren (bv., fouten, vertragingen of dubbel werk).

Het kan ook nuttig zijn voor internal auditors om te beoordelen of het niveau van een beheersingsmaatregel geschikt is voor het risico waar deze op gericht is. Een instrument dat veel internal auditors gebruiken om de relatie visueel te documenteren is een risico- en beheersingskaart, die de significantie van het risico afzet tegen de effectiviteit van de beheersing.

Om voortdurende verbetering bij het handhaven van effectieve beheersingsmaatregelen te bevorderen, verstrekt de internal auditfunctie het bestuur en het senior management doorgaans een algemene beoordeling of compileert zij de resultaten van evaluaties van beheersingsmaatregelen die zijn verzameld uit individuele auditopdrachten. De CAE kan de implementatie van een

beheersingsraamwerk aanbevelen als een dergelijk raamwerk er nog niet is. Daarnaast kunnen internal auditors aanbevelingen doen die de beheersingsomgeving verbeteren (bv., een toonzetting aan de top die een cultuur van ethisch gedrag en een geringe tolerantie voor niet-naleving bevordert).

Aanvullende stappen die de internal auditfunctie kan ondernemen om voortdurende verbetering van de effectiviteit van beheersing te bevorderen zijn:

- Training geven in beheersingsmaatregelen en continue zelfbewakingsprocessen.
- Sessies voor de evaluaties van beheersing (of risico en beheersing) voor het management faciliteren.
- Het management helpen om een logische structuur in te richten voor het documenteren, analyseren en beoordelen van het ontwerp en uitvoering van de beheersingsmaatregelen van de organisatie.
- Assisteren bij de ontwikkeling van een proces voor het identificeren, evalueren en herstellen van gebreken in beheersingsmaatregelen.
- Het management helpen om op de hoogte te blijven van nieuwe vraagstukken en wet- en regelgeving met betrekking tot vereisten aan beheersingsmaatregelen.
- Monitoring van technologische ontwikkelingen die de efficiëntie en effectiviteit van de beheersing kunnen bevorderen.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Documenten die naleving van Standaard 2130 kunnen aantonen zijn onder andere de beoordeling en toetsing van de beheersingsmaatregelen door de internal auditfunctie. Deze documentatie bestaat doorgaans uit werkdocumenten van auditors en kan het volgende omvatten:

- Notulen van vergaderingen met relevante stakeholders waarbij beheersingsmaatregelen zijn besproken.
- Risico- en beheersingsmatrices en -kaarten.
- Vastleggingen van 'walk-throughs'.
- Resultaten van enquêtes en interviews met het management.
- Resultaten van toetsingen van beheersingsmaatregelen.

Overeenstemming kan ook worden aangetoond door middel van plannen, verslagen van afzonderlijke

opdrachten, opvolging van kwesties die te berde zijn gebracht in auditverslagen en/of een algemene evaluatie van beheersingsmaatregelen Als het management een goede set operationele en beheersingsprocedures handhaaft om verwachte beheersingsmaatregelen aan medewerkers te communiceren, kan dit ook naleving aantonen. Continue verbetering kan worden aangetoond door het voortdurend updaten van standaard operationele en beheersingsprocedures om de veranderende omgeving te reflecteren.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2200

## Standaard 2200 – Planning van de opdracht

Internal auditors moeten voor iedere opdracht een plan uitwerken en documenteren. Dit plan bevat per opdracht de doelstellingen, de reikwijdte, de tijdsplanning en de toewijzing van middelen. Het plan moet rekening houden met de strategieën, doelstellingen en risico's van de organisatie met betrekking tot de opdracht.

## Vorbereiding

Planning van de opdracht is essentieel voor effectieve internal auditing. Het neemt niet alleen in Standaard 2200 een centrale plaats in, maar ook in andere standaarden in deze serie.

Als internal auditors een auditopdracht plannen, beginnen ze doorgaans door kennis te nemen van het jaarlijkse internal auditplan van de organisatie, kennis te krijgen van de planning en besprekingen die tot de ontwikkeling ervan leidden (zie Implementatierichtlijn 2010 – Planning) en het verkrijgen van inzicht in belangrijke veranderingen die van invloed zijn op de organisatie sinds de auditopdracht was opgenomen in het jaarlijkse internal auditplan. Internal auditors moeten ook begrijpen hoe de strategieën, doelstellingen en risico's van de organisatie de internal auditopdracht beïnvloeden.

Het is belangrijk voor internal auditors om inzicht te hebben in het opdrachtplanningsproces dat door de internal auditfunctie van de organisatie wordt gebruikt en vaak in het internal auditing-beleid en procedurehandboek wordt beschreven. Internal auditors dienen ook inzicht te krijgen in de reikwijdte van de opdracht en de verwachtingen van stakeholders en vertrouwd te raken met eerdere audits



(interne of externe) of beoordelingen van de naleving die in het betreffende gebied zijn uitgevoerd. Daarnaast maken internal auditors zich doorgaans vertrouwd met de strategieën, doelstellingen en risico's die verband houden met de afdeling, het gebied of het proces die of dat in de komende opdracht moet worden beoordeeld. Het kan nuttig zijn voor internal auditors om ernaar te informeren of het management in het betreffende gebied een risicobeoordeling heeft uitgevoerd en, zo ja, het oordeel van het management te vernemen over de risicobeoordeling evenals alle daarmee verband houdende risico's en controles op het gebied van de komende auditopdracht.

internal auditors dienen te overwegen welke middelen ze nodig hebben voor de opdracht (zie Implementatierichtlijn 2030 - Beheer van middelen), en te bepalen hoe middelen het meest effectief kunnen worden benut.

De Implementatierichtlijnen voor Standaard 2201 – Overwegingen bij de planning; Standaard 2210 – Doelstellingen van de opdracht; Standaard 2220 – Reikwijdte van de opdracht Standaard 2230 – Toekenning van middelen aan de opdracht en Standaard 2240 – Werkprogramma van de opdracht, bieden verdere richtlijnen voor het proces van opdrachtplanning.

## Overwegingen bij de implementatie

Bij de implementatie van Standaard 2200 is het van belang dat internal auditors opdracht doelstellingen vaststellen als essentieel onderdeel van de planning van de opdracht. Daartoe dienen internal auditors alle recente risicobeoordelingen die door het management zijn uitgevoerd te evalueren, evenals de risicobeoordeling van de internal audit die tijdens de jaarlijkse planning is voltooid, omdat de opdracht doelstellingen aan risico's in het onderzochte gebied zijn gekoppeld. Andere overwegingen zijn onder meer eerdere opdrachtrisicobeoordelingen en auditrapporten voor het onderzochte gebied. Zodra de op risico gebaseerde doelstellingen zijn vastgesteld, kan de reikwijdte van de auditopdracht worden bepaald, waarbij de grenzen worden vastgesteld waarbinnen de internal auditors zullen werken.

Om de opdracht doelstellingen vast te stellen, identificeren internal auditors over het algemeen gegevens die nodig zijn binnen de reikwijdte van de opdracht en communiceren de reikwijdte aan het management van het gebied dat onderzocht wordt, waarbij het management voldoende tijd wordt

gegeven voor de voorbereiding. Internal auditors communiceren ook met het management of andere belangrijke medewerkers in het onderzochte organisatieonderdeel om vroegtijdig de beschikbaarheid van belangrijke medewerkers te waarborgen.

Tijdens het proces van opdrachtplanning bewaren de internal auditors doorgaans documentatie van besprekingen en conclusies die zijn bereikt tijdens vergaderingen en nemen deze documenten op in de werkdocumenten van de opdracht. De internal auditors bepalen in de planningsfase van de opdracht het niveau van formalisering en documentatie dat nodig is. Het beleidshandboek van de internal auditfunctie kan de stappen van het formele proces beschrijven en relevante sjablonen bevatten.

Tijdens het plannen van opdrachten kunnen internal auditors beginnen met het ontwikkelen van het werkprogramma voor de opdracht, waarbij rekening wordt gehouden met budgetten, logistiek en de definitieve vorm van communicatie over de opdracht. Het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) bepaalt meestal hoe, wanneer en aan wie de resultaten van de opdracht worden meegedeeld (zie standaard 2440 – Verspreiding van de resultaten), evenals het niveau van gewenst direct toezicht op de auditmedewerkers, specifiek voor het opdrachtplan (zie Standaard 2340 – Toezicht op de opdracht). De laatste planningstap voordat internal auditors beginnen met veldwerk, behelst doorgaans het verkrijgen van de goedkeuring van het auditmanagement voor het werkprogramma voor de opdracht. Plan en werkprogramma voor de opdracht kunnen echter worden aangepast — onder voorbehoud van goedkeuring door auditmanagement — tijdens veldwerk wanneer nieuwe informatie is verkregen.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Documentatie die naleving van Standaard 2200 kan aantonen bestaat onder andere uit een gedocumenteerd opdrachtplan dat de planningsoverwegingen, de reikwijdte van de opdracht, de doelstellingen, de toekenningen van middelen en het goedgekeurde werkprogramma van de opdracht bevat. Een handboek met internal auditbeleid en procedures kan goedgekeurde documentatiesjablonen bevatten die verband houden met de planning van de opdracht. Documentatie kan notities bevatten van planningsvergaderingen die voorafgingen aan de opdracht, zoals notulen, deelnemers, tijdschema van de opdracht, beschikbare middelen en andere belangrijke zaken.

Dergelijke notities worden doorgaans gedocumenteerd in werkdocumenten van de opdracht.

Daarnaast kan communicatie aan de opdrachtgever met betrekking tot de aanstaande opdracht, zoals mededelingen die betrekking hebben op doelstellingen en reikwijdte van de opdracht, getuigen van naleving. Alle documentatie van een openings- of kick off-vergadering na de ontwikkeling van het werkprogramma voor de opdracht kan ook dienen om naleving van Standaard 2200 aan te tonen.

Aanvullend bewijs van naleving is beschreven in de implementatierichtlijnen voor Standaard 2201 – Overwegingen bij de planning, Standaard 2210 – Doelstellingen van de opdracht, Standaard 2220 – Reikwijdte van de opdracht, Standaard 2230 – Toekenning van middelen aan de opdracht, en Standaard 2240 – Werkprogramma van de opdracht.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2201

## Standaard 2201 – Overwegingen bij de planning

Bij het plannen van opdrachten moeten de internal auditors rekening houden met:

- De strategie en doelstellingen van de te onderzoeken activiteit en de wijze waarop deze activiteit haar prestaties beheerst.
- De belangrijkste risico's, doelstellingen, middelen en werkzaamheden van de activiteit en de wijze waarop de potentiële impact van een risico op een aanvaardbaar niveau gehouden wordt.
- De toereikendheid en doeltreffendheid van de processen van risicomanagement en beheersing van de activiteit, afgezet tegen een relevant intern beheersingsmodel of - raamwerk.
- De mogelijkheden om aanzienlijke verbeteringen te realiseren ten aanzien van de processen van governance, risicomanagement en/of beheersing.

## Vorbereiding

Internal auditors moeten opdrachten zorgvuldig plannen om de doelen en doelstellingen die in het jaarlijkse internal auditplan zijn vastgesteld effectief te realiseren en moeten zich houden aan de vastgestelde beleidsregels en procedures van de organisatie voor de internal auditfunctie.

Opdrachtplanning begint doorgaans met een evaluatie van de documentatie die het jaarlijkse internal auditplan ondersteunt.

Internal auditors kunnen een opdracht effectief plannen als ze beginnen met kennis te nemen van de

missie, visie, doelstellingen, risico, risicobereidheid, beheersingsomgeving, governance-structuur en het risicobeheersingsproces van het betreffende organisatieonderdeel of proces. Een voorlopig onderzoek kan een waardevol instrument zijn om de internal auditors te helpen voldoende inzicht te krijgen in het gebied of proces dat aan een audit wordt onderworpen.

Het ontwikkelen van een risico- en beheersingsmatrix — of het beoordelen van een bestaande — is een gebruikelijke praktijk die door internal auditors wordt gebruikt om de risico's te identificeren die invloed kunnen hebben op de doelstellingen, middelen en/of operaties van het betreffende gebied of proces. De risico- en beheersingsmatrix kan kritische feedback opleveren over de belangrijkste risico's die zijn geïdentificeerd, evenals eventuele beperkende beheersmaatregelen. De matrix kan ook worden gebruikt om de belangrijkste doelstellingen van sub processen in het gebied of proces dat aan een audit wordt onderworpen te identificeren.

Tijdens het plannen van de opdracht verzamelen internal auditors doorgaans informatie over de beleidslijnen en procedures van de auditklant en trachten zij de IT-systemen die door het onderzochte gebied worden gebruikt te doorgronden, samen met bronnen, soorten en betrouwbaarheid van informatie die in het proces worden gebruikt of als bewijzen worden beoordeeld. Internal auditors krijgen en bestuderen ook de resultaten van werkzaamheden die door andere interne of externe assurance-aanbieders zijn uitgevoerd en/of eerdere auditresultaten van het betreffende gebied of proces, indien van toepassing

Het is belangrijk voor internal auditors om te bepalen of nieuwe processen of omstandigheden nieuwe risico's kunnen hebben geïntroduceerd. Daarnaast is het nuttig voor internal auditors om vast te stellen welke voorlopige bronnen en gegevens nodig zijn, inclusief de internal auditvaardigheden die nodig zijn om de audit effectief uit te voeren.

## Overwegingen bij de implementatie

Voor de implementatie van Standaard 2201 is het belangrijk dat internal auditors de missie, strategische doelstellingen, doelen, belangrijke prestatie-indicatoren, risico's en beheersmaatregelen van het gebied of het proces dat aan een audit moet worden onderworpen identificeren, begrijpen en documenteren. Internal auditors beoordelen doorgaans of de risico's op een acceptabel niveau worden

beheerd door middel van governance-, risicomanagement- en beheersprocessen.

Internal auditors kunnen besprekingen houden met het management van het betreffende gebied om inzicht te krijgen in de strategieën en doelstellingen. Deze besprekingen kunnen worden aangevuld met een evaluatie van strategiedocumenten, bedrijfsplannen, budgetten en notulen van vergaderingen. In de ondersteunende documentatie kunnen belangrijke risico's worden geïdentificeerd. Internal auditors kunnen hun inzicht in het bedrijf en de kennis van de omgeving gebruiken om de risicofactoren die in beschouwing worden genomen door het bedrijfsmanagement onafhankelijk te beoordelen.

Begrip van de strategieën, doelstellingen en risico's van het gebied of proces dat aan een audit wordt onderworpen kan internal auditors helpen om te beoordelen of de governance-, risicomanagement- en beheersprocessen toereikend en effectief zijn. Internal auditors kunnen de organisatiestructuur, managementrollen en verantwoordelijkheden, managementrapporten en operationele procedures bestuderen om inzicht te krijgen in de governance-, risicomanagement- en beheersprocessen. Het is ook belangrijk dat de internal auditors tijdens de planningsfase van een opdracht notities van vergaderingen inzien om te bepalen of er extra toetsingen moeten worden toegevoegd aan het werkprogramma.

Het management kan documenten van de processtroom en -bewaking bewaren om aan de wettelijke vereisten te voldoen, zoals Sarbanes-Oxley (VS), Turnbull (VK) of andere registratievoorschriften. Internal auditors kunnen dergelijke documentatie evalueren om belangrijke beheersingsmaatregelen te identificeren. Daarna kunnen internal auditors overwegen om een relevant kader of model, zoals raamwerken van The Committee of Sponsoring Organizations van de Treadway Commission of ISO 31000 te gebruiken om de evaluatie te ondersteunen.

Tijdens het plannen van de opdracht is het belangrijk dat internal auditors af te wegen hoe de internal auditfunctie meerwaarde kan bieden. Internal auditors maken daarbij gebruik van hun professionele oordeel, kennis en ervaring om mogelijkheden voor aanzienlijke verbeteringen van de governance-, risicomanagement- en controleprocessen van de organisatie te identificeren.

Tijdens het plannen van een opdracht bepalen internal auditors de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht in overeenstemming met Standaard 2210 – Doelstellingen van de opdracht en Standaard 2220 – Reikwijdte van de opdracht. Door dit te doen kunnen internal auditors afwegen wat in het onderzochte proces of organisatieonderdeel moet worden getoetst. Het biedt hen ook de mogelijkheid

om de gebieden binnen de reikwijdte van de opdracht te prioriteren op basis van de significantie van de geïdentificeerde risico's. Prioriteit wordt doorgaans bepaald door de kans dat zich een risico voordoet en de impact die dat risico zou hebben op de organisatie zou hebben als het zich zou voordoen. Risico's waarvan de kans dat ze zich voordoen groter is en waarvan de impact groter is, krijgen meestal de hoogste prioriteit voor toetsing.

Daarnaast spreken internal auditors doorgaans met personen die in het betreffende gebied of proces werken. Dit kan het begrip vergroten en leiden tot een effectievere opdrachtplanning.

Implementatierichtlijn 2210 – Doelstellingen van de opdracht, en Implementatierichtlijn 2220 – Reikwijdte van de opdracht, bieden aanvullende richtlijnen.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Documenten die naleving van de standaard kunnen aantonen, bevatten een goed gedocumenteerd planningsmemo waaruit onder andere blijkt dat internal auditors de in Standaard 2201 vermelde zaken in beschouwing hebben genomen. Andere documentatie, zoals notities van een walk-through, processtroomdiagrammen, werkdocumenten en een risico- en beheersingsmatrix, kunnen ook naleving aantonen.

Daarnaast hebben internal auditors in het algemeen documentatie van eventuele 'gaps' die ze mogelijk hebben gevonden tussen beleid en procedures van het onderzochte gebied, en deze documentatie kan dienen om naleving aan te tonen. De mogelijkheden om aanzienlijke verbeteringen aan te brengen in de governance-, risicomanagement- en beheersprocessen van de organisatie kunnen in notulen van vergaderingen, presentaties of de definitieve mededeling aan het management zijn gedocumenteerd.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2210

## Standaard 2210 – Doelstellingen van de opdracht

Voor elke opdracht moeten doelstellingen worden bepaald.

### Vorbereiding

In Standaard 2210 wordt duidelijk gesteld dat internal auditors doelstellingen moeten vaststellen als onderdeel van de planning van elke opdracht. Doelstellingen worden doorgaans ontwikkeld op basis van belangrijke risico's die zijn geïdentificeerd in relatie tot met het organisatieonderdeel of proces dat wordt onderzocht.

Internal auditors beginnen het proces van vaststelling van opdracht doelstellingen over het algemeen door kennis te nemen van de overwegingen bij de planning (zie Implementatierichtlijn 2201 – Overwegingen bij de planning) evenals het jaarlijkse internal auditplan om een volledig inzicht te krijgen in de reden voor de uitvoering van de opdracht en wat de organisatie probeert te bereiken. Internal auditors kunnen het nuttig vinden om te beginnen zich een inzicht te verschaffen in missie, visie, doelstellingen op korte en lange termijn van de organisatie, alsmede de belangrijkste beleidslijnen en procedures en hoe ze zich verhouden tot het gebied of proces dat wordt onderzocht. Daarnaast is het van belang dat internal auditors een grondig inzicht krijgen in de strategieën, missie en doelstellingen van het gebied of proces dat wordt onderzocht, evenals de inputs en outputs ervan.

Alvorens de opdracht doelstellingen vast te stellen, is het nuttig voor internal auditors om te bepalen of



er tijdens de planningsfase van de opdracht een risicobeoordeling is uitgevoerd en om een grondig inzicht te krijgen in de risico's van zowel de organisatie als het gebied of proces dat wordt onderzocht. Het is daarnaast essentieel om de verwachtingen van stakeholders, waaronder senior management en het bestuur, te begrijpen.

## Overwegingen bij de implementatie

Internal auditors kunnen voorlopige doelstellingen van opdrachten formuleren door kennis te nemen van het jaarlijkse internal auditplan en resultaten van eerdere opdrachten, besprekingen met stakeholders en door de missie, visie en doelstellingen van het organisatieonderdeel of proces dat wordt onderzocht erbij te betrekken. De voorlopige doelstellingen worden verder verbeterd door risicobeoordelingen die zich uitstrekken tot governance, risicomanagement en beheersmaatregelen van het onderzochte gebied of proces. De doelstellingen van de opdracht geven aan wat de opdracht specifiek probeert te verwezenlijken en bepalen de reikwijdte van de opdracht (zie Implementatierichtlijn 2220 – Reikwijdte van de opdracht).

Doelstellingen van de opdracht helpen internal auditors vast te stellen welke procedures moeten worden uitgevoerd. Zij helpen internal auditors ook toetsingen van processen en systemen wat betreft risico's en beheersing tijdens de opdracht te prioriteren. Toetsingen van risico en beheersing bieden in het algemeen assurance met betrekking tot geschiktheid van het ontwerp, operationele effectiviteit, compliance, efficiëntie, nauwkeurigheid en rapportage.

Het is belangrijk voor internal auditors om doelstellingen vast te stellen die een duidelijk doel hebben, concreet zijn, en een koppeling maken naar de risicobeoordeling. Internal auditors maken vaak gebruik van best practices en raamwerken, zoals de raamwerken van The Committee of Sponsoring Organizations van de Treadway Commission of ISO 31000, bij het vaststellen van doelstellingen om risico's en beheersingsmaatregelen te behandelen.

Tijdens het plannen van de opdracht is het nuttig voor internal auditors om een planningsmemo te schrijven, waarmee ze de doelstellingen, reikwijdte, risicobeoordeling en geprioriteerde gebieden voor toetsingen kunnen documenteren. Het planningsmemo is ook een belangrijk document om doelstellingen, reikwijdte en andere belangrijke achtergrondinformatie van de opdracht aan leden van

het auditteam te communiceren.

Implementatierichtlijn 2300 – Uitvoering van de opdracht, biedt aanvullende richtlijnen voor de wijze waarop de doelstellingen van de opdracht kunnen worden bereikt.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Documenten die naleving van Standaard 2210 kunnen aantonen, omvatten het planningsmemo dat de doelstellingen van de opdracht bevat, evenals het goedgekeurde auditwerkprogramma, dat ook de doelstellingen vermeldt. De doelstellingen van de opdracht dienen ook in de definitieve opdracht rapportage te worden opgenomen.

Aanvullende documentatie die naleving kan illustreren, omvat ondersteunende vastleggingen voor de opdracht, zoals notulen van vergaderingen of notities van besprekingen tijdens interacties met stakeholders. Deze documenten kunnen aangeven hoe de doelstellingen van de opdracht zijn afgeleid. Beleidsregels en procedures die beschrijven welke stappen internal auditors tijdens een opdracht dienen te nemen kunnen ook naleving van Standaard 2210 helpen aantonen.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2220

## Standaard 2220 – Reikwijdte van de opdracht

De vastgestelde reikwijdte moet voldoende zijn om de doelstellingen van de opdracht te verwezenlijken.

### Vorbereiding

Bij het toepassen van Standaard 2220 krijgen internal auditors de taak om een reikwijdte van de opdracht vast te stellen die voldoende is om de doelstellingen van de opdracht te bereiken. Omdat een opdracht over het algemeen niet alles kan dekken, moeten internal auditors bepalen wat wel en wat niet zal worden opgenomen. Wanneer internal auditors de reikwijdte van de opdracht bepalen, houden ze in het algemeen rekening met factoren als de grenzen van het organisatieonderdeel of proces, en maken ze onderscheid tussen locaties, sub processen en onderdelen van de organisatie of proces die binnen en buiten de reikwijdte vallen en het tijdsbestek.

Internal auditors beoordelen doorgaans de overwegingen bij de planning (zie Implementatierichtlijn 2201 – Overwegingen bij de planning) en de doelstellingen van de opdracht (zie Implementatierichtlijn 2210 – Doelstellingen van de opdracht) om inzicht te krijgen in de belangrijkste risico's die in de planningsfase zijn geïdentificeerd. Hierdoor kunnen ze een grondig inzicht krijgen hoe de reikwijdte van de opdracht het beste kan worden gekoppeld aan de doelstellingen. Het is belangrijk voor internal auditors om de grenzen van de opdracht zorgvuldig af te wegen, aangezien de reikwijdte voldoende ruimte moet bieden om de opdracht doelstellingen te bereiken.

## Overwegingen bij de implementatie

Internal auditors stellen tijdens de planning meestal een verklaring omtrent de reikwijdte op, waarin specifiek wordt aangegeven wat wel en wat niet in de opdracht zal worden opgenomen (bv. de grenzen van het organisatieonderdeel of processen, onderscheid tussen locaties, sub processen, componenten van het gebied of proces die binnen en buiten de reikwijdte vallen en het tijdsbestek). Het tijdsbestek kan gebaseerd zijn op een tijdstip, een fiscaal kwartaal, een kalenderjaar of een andere van tevoren vastgestelde periode.

Om ervoor te zorgen dat de reikwijdte voldoende is om de opdracht doelstellingen te verwezenlijken en in overeenstemming is met het jaarlijkse internal auditplan van de organisatie, moeten internal auditors hun gedegen professionele oordeel gebruiken dat gestoeld is op relevante ervaring en/of ondersteuning van leidinggevenden. Bij het bepalen van de reikwijdte is het nuttig voor hen om kennis te nemen van de doelstellingen van de opdracht om ervoor te zorgen dat elke doelstelling onder de vastgestelde parameters kan worden bereikt. Internal auditors over het algemeen beperkingen van de reikwijdte af en de documenteren dit. Dit geldt ook voor alle verzoeken van de klant of stakeholders om zaken binnen of buiten de reikwijdte te laten vallen. Wanneer internal auditors beperkingen op het gebied van de reikwijdte ondervinden, moeten deze worden gerapporteerd in de definitieve opdracht rapportage.

Internal auditors kunnen soms vertrouwen op werk dat door anderen wordt uitgevoerd — zoals externe auditors of groepen die zich met naleving bezig houden binnen de organisatie — en het kan nuttig zijn om het steunen daarop in de beschrijving van de reikwijdte vast te leggen. Standaard 2050 – Coördinatie en de Implementatierichtlijnen ervan geven verdere richtlijnen voor het stellen van vertrouwen in dergelijke werkzaamheden door de internal auditfunctie.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Documenten die naleving van Standaard 2220 kunnen aantonen, omvatten de beschrijving van het proces van de planning van de opdracht in het internal audit charter of de internal audit beleidsregels en -procedures, die meestal uitleggen hoe de reikwijdte is afgebakend. Het werkprogramma voor de opdracht, zoals goedgekeurd door het internal audit management, laat over het algemeen zien of de



reikwijdte van de opdracht in lijn met de doelstellingen en de belangrijkste geïdentificeerde risico's behandelt.

De verklaring omtrent de reikwijdte is doorgaans duidelijk gedocumenteerd in de definitieve opdracht rapportage. Overige documentatie die kan dienen om naleving aan te tonen, omvat planning memo's, getekende goedkeuringen, aankondigingen van opdrachten en notities van vergaderingen waarin de reikwijdte is besproken.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2230

## Standaard 2230 – Toewijzing van middelen aan de opdracht

Internal auditors moeten bepalen wat passende en toereikende middelen zijn om de doelstellingen van de opdracht te verwezenlijken, op basis van een evaluatie van de aard en de complexiteit van elke opdracht, de gestelde tijdslimieten en de beschikbare middelen.

### **Interpretatie:**

*‘Passend’ verwijst naar de mix van kennis, vaardigheden en overige competenties die nodig zijn voor het uitvoeren van opdracht. ‘Toereikend’ verwijst naar de hoeveelheid middelen die nodig is voor het uitvoeren van de opdracht op basis van beroepsmatige zorgvuldigheid.*

## Vorbereiding

Om te voldoen aan Standaard 2230, moeten internal auditors ervoor zorgen dat middelen worden toegekend om de doelstellingen van de opdracht te bereiken. Het is essentieel dat internal auditors die aan een opdracht zijn toegewezen over de nodige kennis, vaardigheden, ervaring en aanvullende competenties beschikken om de opdracht kundig en degelijk te kunnen uitvoeren. Het is ook belangrijk dat de internal auditfunctie over voldoende middelen beschikt om de opdracht met de vereiste aandacht voor detail en vakkundige zorg uit te voeren.

Alvorens te bepalen hoe de middelen voor de opdracht het beste kunnen worden toegekend, bestuderen internal auditors over het algemeen de planningsdocumenten om een inzicht te krijgen in de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht. Het is ook essentieel voor internal auditors om inzicht te krijgen in de aard en complexiteit van de opdracht door gesprekken te voeren met belangrijke stakeholders, waaronder het management van het gebied dat aan een audit wordt onderworpen.

Het is belangrijk voor internal auditors om niet alleen middelen/resources in de vorm van medewerkers te inventariseren, maar ook beschikbare technologie die nuttig of nodig kan zijn om kwaliteit te leveren. Ze kunnen ook overwegen of aanvullende externe middelen of technologie nodig zijn om de opdracht te voltooien.

Door het werkprogramma van de opdracht te beoordelen kunnen internal auditors een goed idee krijgen van de tijd die elke stap naar verwachting zal vergen. Ze dienen zich bewust te zijn van het aantal uren dat begroot is voor de opdracht, evenals alle beperkingen wat betreft tijd, taal of logistiek of andere beperkingen voor enige relevante partij (bv., leden van de internal auditfunctie, het management in het onderzochte gebied, het senior management, het bestuur en/of externe partijen).

Indien de internal auditfunctie niet de geschikte of voldoende medewerkers heeft, dient de CAE te deskundig advies of ondersteuning in te huren om leemtes op te vullen. Implementatierichtlijn 1210 – Vakbekwaamheid biedt verdere richtlijnen voor het verkrijgen van kennis, vaardigheden en andere competenties die nodig zijn om internal auditverantwoordelijkheden te dragen.

## Overwegingen bij de implementatie

Internal auditors beoordelen doorgaans het werkprogramma van de opdracht en gebruiken hun beste vakkundige oordeel bij het bepalen van het soort en de hoeveelheid middelen voor toekenning aan een opdracht teneinde de doelstellingen op de best mogelijke wijze te bereiken. Het is belangrijk om de juiste medewerkers toe te wijzen aan de opdracht op basis van hun beschikbaarheid, kennis, vaardigheden en ervaringen. Speciale vaardigheden (bv. financiële verslaggeving, IT, kostenanalyse, vervreemding van activa, bouw, branche specifieke vaardigheden en andere) kunnen van onschatbare waarde zijn voor de internal auditfunctie als er correct gebruik van wordt gemaakt. Daarom is het belangrijk dat internal auditors zorgvuldigheid in acht nemen bij het selecteren van de beste beschikbare middelen voor de opdracht.

Indien de specifieke vakbekwaamheden van de beschikbare internal auditors onvoldoende zijn om de opdracht uit te voeren, overwegen de internal auditors over het algemeen of aanvullende training een optie is of dat nauwkeuriger toezicht volstaat. In situaties waarin de bestaande internal auditmedewerkers niet de deskundigheid of kennis hebben om de opdracht uit te voeren, kunnen



internal auditors overwegen om bestaande middelen aan te vullen met andere opties, zoals het gebruikmaken van gastauditors, het inhuren van een deskundige of co-sourcing.

Internal auditors dienen alle problemen die verband houden met de middelen die aan de opdracht zijn toegekend te bespreken met de CAE. Internal auditors kunnen overwegen om de werkelijke tijd die aan de opdracht wordt besteed af te zetten tegen de begrote tijd. De oorzaken en gevolgen van een aanzienlijke overschrijding kunnen worden gedocumenteerd als een les voor toekomstige planning.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Documenten die naleving van Standaard 2230 kunnen aantonen, omvatten het goedgekeurde werkprogramma van de opdracht, dat doorgaans laat zien dat de internal auditfunctie passende en voldoende middelen heeft gebruikt voor de opdracht, met inbegrip van medewerkers met de juiste ervaring, vaardigheden en competenties op het gebied van internal audits. De ondersteunende documentatie toont in het algemeen de verdeling van de activiteiten voor elke interne auditor, evenals de tijdlijnen die aan de opdracht zijn toegewezen.

Andere documentatie die naleving van Standaard 2230 kan illustreren, omvat de planningsnotities van de internal auditfunctie, waarin de technologie of andere middelen worden beschreven die in de planningsfase van de opdracht werden overwogen. Daarnaast kunnen tijdschema's of controledocumenten die gebruikt worden om de begrote uren af te zetten tegen de werkelijke uren naleving helpen aantonen. Een post-audit klantenonderzoek naar de kwaliteit van de internal auditmiddelen en de tijdigheid van het auditrapport kunnen ook naleving helpen aantonen.





International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2240

## Standaard 2240 – Werkprogramma van de opdracht

Internal auditors moeten werkprogramma's ontwikkelen en documenteren op grond waarvan de doelstellingen van de opdracht worden verwezenlijkt.

### Vorbereiding

Voor het implementeren van Standaard 2240 beginnen de internal auditors met zich een duidelijk en grondig inzicht te verschaffen in de doelstellingen en reikwijdte van de opdracht, evenals de belangrijkste risico's en beheersmaatregelen in het gebied of proces dat onderzocht wordt. Ze hebben doorgaans een volledig inzicht in de middelen die voor de opdracht beschikbaar zijn.

Alvorens het werkprogramma te ontwikkelen, kunnen internal auditors het nuttig vinden om meerdere aspecten van de nieuwe opdracht in beschouwing te nemen, waaronder:

- De juiste steekproefgrootte voor toetsing en de te gebruiken methodologieën.
- Het risicoregister of de risicomatrix en hoe deze van toepassing is op de ontwikkeling van het werkprogramma.
- De reikwijdte van de opdracht.
- Hoe doelstellingen van de opdracht worden bereikt.
- Of de benodigde middelen beschikbaar zijn.
- Oordelen gegeven en conclusies getrokken tijdens de planningsfase van de opdracht.

### Overwegingen bij de implementatie

Bij de ontwikkeling van het werkprogramma houden internal auditors over het algemeen rekening met de risico's in het gebied of het proces dat wordt onderzocht. Het werkprogramma is gebaseerd op de doelstellingen en reikwijdte van de opdracht. Het omvat doorgaans plannen voor de inzet van middelen en beschrijft de technieken of methodologieën die zullen worden gebruikt om de opdracht uit te voeren (bv., steekproeftechnieken). Het is belangrijk voor internal auditors om te bepalen welke toetsen of auditstappen nodig zijn om de risico's in het onderzochte gebied of proces te evalueren en de bestaande beheersmaatregelen te toetsen. Daarnaast dienen internal auditors ervoor te zorgen dat de toetsingen specifiek genoeg zijn om toename het uitbreiden van de reikwijdte van de opdracht te voorkomen.

Om een effectief werkprogramma te ontwikkelen, beschouwen de internal auditors de aard, omvang en timing van de audittests die nodig zijn om de doelstellingen van de opdracht te bereiken. Elke opdrachtprocedure in het werkprogramma dient zodanig te zijn ontworpen dat een bepaalde beheersmaatregel die een risico adresseert wordt getoetst. Het is ook belangrijk dat het werkprogramma zodanig wordt ontwikkeld en gedocumenteerd dat alle leden van het opdrachtteam begrijpen wat ze moeten doen en welke taken nog moeten worden uitgevoerd.

Het format van werkprogramma's kan per opdracht of organisatie variëren. Veelgebruikte formats omvatten standaardsjablonen of checklists voor het documenteren van de voltooiing van planningsstappen, memoranda die voltooide taken samenvatten en extra kolommen in de risico- en beheersingsmatrix. Goed gedocumenteerde werkprogramma's helpen bij het communiceren van rollen, verantwoordelijkheden en taken aan de leden van het opdrachtteam. Hierin kunnen aftekeningen staan voor voltooide werkzaamheden, evenals de namen van de internal auditors die het werk hebben voltooid en de datum waarop het werk is voltooid.

Standaard 2240.A1 schrijft voor dat werkprogramma's moeten worden goedgekeurd door het internal auditmanagement voor de aanvang van het auditveldwerk. Met nieuwe informatie en kennis opgedaan tijdens het veldwerk, kan het auditprogramma echter worden aangepast, onder voorbehoud van snelle goedkeuring door het internal auditmanagement.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

---



Het werkprogramma zelf, met gedocumenteerde goedkeuring, toont over het algemeen naleving van Standaard 2240 aan. Voor eventuele wijzigingen in het werkprogramma dienen ook gedocumenteerde goedkeuringen aanwezig te zijn. Toezicht op de opdracht en behoorlijke aftekeningen voor elke werkprogrammataak door de internal auditor die verantwoordelijk is voor het uitvoeren van de taak, kan ook helpen om naleving aan te tonen.

Andere documenten die naleving van Standaard 2240 kunnen illustreren zijn notulen of memo's van vergaderingen waarin de planning van de stappen voor het ontwikkelen van het werkprogramma zijn beschreven. Daarnaast kunnen notities van planningsvergaderingen met het auditteam waarin de te leveren zaken en doelstellingen met de opdrachtgever werden besproken of bewijs dat dergelijke vergaderingen hebben plaatsgevonden, naleving aantonen.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2300

## Standaard 2300 – Uitvoering van de opdracht

Internal auditors moeten voldoende informatie identificeren, analyseren, evalueren en documenteren om de doelstellingen van de opdracht te verwezenlijken.

### Vorbereiding

In de *Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van internal auditing* is het opdrachtproces verdeeld in drie fasen, met per fase een reeks standaarden die het volgende behandelen: planning (2200-serie), uitvoering en toezicht (2300-serie), en communicatie (2400-serie). De standaarden in deze groepen worden in werkelijkheid niet afzonderlijk en achtereenvolgens uitgevoerd. In plaats daarvan kan een deel van het werk van de opdracht worden uitgevoerd tijdens het planningsproces; planning, toezicht en communicatie geschieden tijdens de uitvoering van een opdracht. Bij de voorbereiding voor het uitvoeren van een opdracht dienen de internal auditors dus tegelijkertijd alle drie de groepen standaarden en implementatierichtlijnen in acht te nemen.

Voordat de opdracht wordt uitgevoerd, zouden internal auditors hun voordeel kunnen doen met bestudering van de tijdens het planningsproces geformuleerde informatie, die het volgende dient te omvatten:

- Opdrachtdoelstellingen die de resultaten van een voorlopige door de internal auditfunctie uitgevoerde risicobeoordeling (Standaard 2210 – Doelstellingen van de opdracht en Standaard 2210.A1) weerspiegelen.
- De criteria die zullen worden gebruikt om de governance, het risicomanagement en de



beheersingsmaatregelen van het onderzochte gebied of proces te evalueren (Standaard 2210.A3).

- Het werkprogramma voor de opdracht (dat de conclusies bevat die in de planningsfase zijn getrokken), de opdrachttaken en de procedures die worden gebruikt voor het identificeren, analyseren en documenteren van opdrachtinformatie (Standaard 2240 – Werkprogramma van de opdracht en Standaard 2240.A1).

In de planningsfase uitgevoerde werkzaamheden worden meestal gedocumenteerd in werkdocumenten en in het werkprogramma vermeld. De werkzaamheden kunnen het volgende omvatten:

- Een risico- en beheersmaatregelenmatrix, die risico's en beheersmaatregelen koppelt aan de aanpak, resultaten, observaties en conclusies van de toetsingen.
- Proceskaarten, stroomdiagrammen en/of verslagen van beheersingsprocessen.
- De resultaten van het evalueren van de toereikendheid van de opzet van de beheersing.

Een plan en aanpak voor het toetsen van de effectiviteit van de belangrijkste beheersingsmaatregelen. Het niveau van analyse en detail dat tijdens de planningsfase wordt toegepast, varieert afhankelijk van de internal audit activiteit en opdracht. Evaluatie van de toereikendheid van de opzet van de beheersing wordt vaak voltooid als onderdeel van de opdrachtplanning, omdat het internal auditors helpt om belangrijke beheersingsmaatregelen duidelijk te identificeren om verder te worden getoetst op effectiviteit. De meest geschikte tijd om deze evaluatie uit te voeren hangt echter af van de aard van de opdracht; wanneer de evaluatie niet is voltooid tijdens de planning, kan de evaluatie van het de opzet van de beheersing de vorm aannemen van een specifieke fase van de uitvoering van de opdracht, of internal auditors kunnen de opzet van de beheersing evalueren terwijl ze toetsingen van de effectiviteit van de beheersmaatregelen uitvoeren.

## Overwegingen bij de implementatie

De standaarden van de 2300-serie omvatten het uitvoeren van de toetsingen die in de planningsfase zijn uiteengezet en het evalueren en documenteren van de resultaten. Wanneer internal auditors nadenken over de informatie die nodig is om de opdracht doelstellingen te verwezenlijken, dienen zij rekening te houden met de verwachtingen van het bestuur en het senior management. Het soort



informatie dat vereist is en de analyses die worden toegepast, kunnen afhangen van de vraag of de opdracht is bedoeld om assurance te bieden met conclusies en/of een oordeel (Standaard 2410.A1) dan wel consulting en advies (Standaard 2410.C1) te bieden.

Internal auditors benaderen opdrachten met een objectieve, maar nieuwsgierige instelling en zoeken strategisch naar informatie (bv., auditbewijzen) die kunnen helpen om de opdracht doelstellingen te bereiken. Internal auditors blijven professioneel kritisch bij elke stap in het opdrachtproces om te beoordelen of de informatie voldoende en geschikt is om een redelijke basis te bieden voor het formuleren van conclusies en/of aanbevelingen of om te beoordelen of aanvullende informatie dient te worden verzameld. Standaard 2330 – Documenteren van informatie, vereist dat internal auditors informatie documenteren die voortvloeit uit de uitvoering van de opdracht; het bewijs dient de conclusies en de opdrachtresultaten logisch te onderbouwen.

De interpretatie van Standaard 2310 – Identificatie van de informatie, is de volgende: "Voldoende informatie is feitelijk, adequaat en overtuigend, zodat een verstandig, geïnformeerd persoon tot dezelfde conclusies zou komen als de auditor. Informatie over de opdracht dient dus zodanig te worden verzameld en gedocumenteerd dat een verstandig, geïnformeerd persoon, zoals een andere interne auditor of een externe beoordelaar de opdracht zou kunnen herhalen en een resultaat zou bereiken dat de resultaten van de interne auditor bevestigt en logischerwijs tot dezelfde conclusies leidt.

Internal auditors moeten conclusies en opdrachtresultaten baseren op geschikte analyses en evaluaties (zie Standaard 2320 – Analyse en evaluatie). Voor assurance- en sommige consulting opdrachten is het uiteindelijke doel dat conclusies worden bereikt over de vraag of het ontwerp en de werking van belangrijke beheersingsmaatregelen het onderwerp van de opdracht ondersteunen bij de verwezenlijking van de doelstellingen.

Internal auditors stellen als onderdeel van het werkprogramma doorgaans een test plan op om bewijs te verzamelen over de operationele effectiviteit van adequaat ontworpen belangrijke beheersingsmaatregelen (zie Standaard 2240 – Werkprogramma van de opdracht). Secundaire beheersingsmaatregelen (d.w.z., maatregelen die het proces verbeteren maar niet essentieel zijn) en beheersingsmaatregelen die een gebrek in het ontwerp hebben (d.w.z., waarvan het niet waarschijnlijk is dat ze hun doel bereiken, zelfs als ze goed functioneren) hoeven niet op effectiviteit te worden getoetst. Als de details van het test plan niet voldoende zijn, kan het nodig zijn dat internal auditors

extra gegevens van toetsingen leveren, zoals de testcriteria en populatie, de steekproefmethode en -grootte die nodig zijn om voldoende informatie te verkrijgen. Standaard 2240.A1 vereist dat aanpassingen onverwijld worden goedgekeurd.

De aanpak van de evaluatie door internal auditors omvat vaak een combinatie van handmatige auditprocedures en computergesteunde audittechnieken (CAAT's). Algemene categorieën handmatige auditprocedures omvatten onderzoek (bv., interviews of enquêtes), observatie, inspectie, controle met bewijsstukken, tracing, het overdoen van controles, bevestiging en analytische procedures (bv. ratio-analyse, trendanalyse of benchmarking). CAAT's omvatten algemene computerprogramma's voor auditing en gespecialiseerde programma's die de proceslogica en -sturing van andere software en systemen testen. Evaluatieprocedures worden nader besproken in Implementatierichtlijn 2320 – Analyse en evaluatie.

Als de evaluaties zijn voltooid, kunnen de resultaten worden opgenomen in een kolom die is toegevoegd aan de risico- en beheersingsmatrix, die doorgaans wordt gedocumenteerd als een werkdocument. Invoer in de matrix bevat in het algemeen een verwijzing of een link naar extra werkbeschrijvingen die de gegevens documenteren van de gebruikte testprocedures en -analyses, de resultaten en alle aanvullende onderbouwing voor de conclusies van de interne auditor. Internal auditinformatie, testresultaten en de basis voor conclusies kunnen ook worden gepresenteerd in de vorm van een samenvatting van het uitgevoerde werk.

Het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive) stelt normaal gesproken een gemeenschappelijke aanpak vast voor de documentatie van werkdocumenten in de beleids- en procedurehandboek van de internal auditfunctie. Documentatie wordt nader besproken in Implementatierichtlijn 2330 - Documenteren van de informatie.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Overeenstemming met Standaard 2300 kan worden aangetoond in de werkdocumenten van de opdracht die de acties, analyses en evaluaties beschrijven die tijdens een opdracht zijn uitgevoerd, evenals de logica die de conclusies, opinies en/of adviezen ondersteunt. Werkdocumenten omvatten normaal gesproken een beschrijving van eventuele CAAT's of software die tijdens de opdracht zijn



gebruikt. Daarnaast toont de definitieve opdrachtcommunicatie doorgaans naleving aan. Post-opdracht onderzoeken of andere feedbackmechanismen kunnen bevestigen dat de doelstellingen van de opdracht zijn bereikt vanuit het perspectief van het bestuur en senior management. Documentatie van toezicht op de opdracht kan bewijs leveren van naleving.





International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2310

## Standaard 2310 – Identificatie van de informatie

Internal auditors moeten voldoende, betrouwbare, relevante en nuttige informatie verkrijgen om de doelstellingen van de opdracht te realiseren.

### **Interpretatie:**

*Voldoende informatie is feitelijk, adequaat en overtuigend, zodat een verstandig, zorgvuldig handelend en goedgeïnformeerde persoon tot dezelfde conclusies zou komen als de auditor. Betrouwbare informatie is de best denkbare informatie die is verkregen door het gebruik van passende audittechnieken. Relevante informatie ondersteunt de opdrachtbevindingen en aanbevelingen en is in overeenstemming met de doelstellingen van de opdracht. Nuttige informatie helpt de organisatie haar doelen te bereiken.*

## Vorbereiding

De internal auditfunctie maakt gebruik van een systematische en gedisciplineerde aanpak om de effectiviteit van governance-, risicomanagement- en controleprocessen te evalueren en te verbeteren. De systematische en gedisciplineerde aanpak vereist dat internal auditors informatie identificeren, analyseren, evalueren en documenteren ter ondersteuning van de resultaten van een opdracht en de conclusies van de internal auditors. Standaard 2310 definieert de criteria van de informatie die moeten worden geïdentificeerd.

Internal auditors beginnen met het verzamelen van informatie, inclusief auditbewijzen, bij het plannen van de opdracht. Een evaluatie van de doelstellingen en het werkprogramma van de opdracht helpt internal auditors om zich voor te bereiden op het identificeren van voldoende, betrouwbare, relevante en bruikbare informatie. Het werkprogramma schrijft de procedures voor die internal auditors gebruiken

om de opdracht uit te voeren.

Het kan nuttig zijn voor internal auditors om het beleid van de organisatie te beoordelen, evenals de wetgeving inzake gegevensbescherming in het rechtsgebied, voordat ze aan werkzaamheden voor de opdracht beginnen. Ze kunnen ook de juridische afdeling van de organisatie of andere toepasselijke deskundigen raadplegen bij eventuele vragen of problemen met betrekking tot toegang tot persoonsgegevens.

Het proces van identificatie van informatie wordt vergemakkelijkt door een open en op samenwerking gebaseerde communicatie tussen de internal auditor en het personeel van de organisatie, met name het personeel dat direct betrokken is bij het onderzochte gebied of proces. Het opzetten en onderhouden van effectieve communicatiekanalen is een belangrijk aspect van de uitvoering van de opdracht. Organisatorische onafhankelijkheid van de internal auditfunctie is ook essentieel voor open communicatie (zie Standaard 1110 – Organisatorische onafhankelijkheid).

## Overwegingen bij de implementatie

Tijdens de planning van de opdracht verzamelen internal auditors informatie over de auditklant en documenteren ze de informatie in werkdocumenten. Het niveau van analyse en detail dat tijdens de planningfase wordt toegepast, varieert afhankelijk van de internal auditfunctie en opdracht. De evaluatie van de toereikendheid van het beheersontwerp wordt vaak voltooid als onderdeel van de opdrachtplanning, omdat het internal auditors helpt bij het identificeren van belangrijke beheersingsmaatregelen die verder getoetst moeten worden op effectiviteit. Auditbewijs kan dus voortvloeien uit toetsing van het ontwerp van beheersprocessen.

Volgens Standaard 2310 hangt de betrouwbaarheid van de auditinformatie af van het gebruik van de juiste opdrachttechnieken. Voor sommige technieken is meer tijd nodig of ze vereisen meer middelen dan andere, maar ze kunnen de investering waard zijn omdat ze een hoger niveau van assurance mogelijk maken. Eenvoudige handmatige auditprocedures omvatten over het algemeen het volgende:

- Inspectie van fysiek bewijs, zoals de fysieke eigenschappen van het onderzochte gebied.
- Documentatie van hetzij de auditklant of uit externe bronnen bestuderen.
- Het verzamelen van bewijzen in de vorm van getuigenissen door middel van interviews,



enquêtes of zelfevaluaties op het gebied van risico's en beheersing.

- Het uitvoeren van een walk-through om een proces in actie te observeren.
- Onderzoeken van gegevens die continu wordt gecontroleerd via technologie.

Complexere procedures voor het analyseren en evalueren van informatie worden nader besproken in Implementatierichtlijn 2320 – Analyse en evaluatie.

De toereikendheid en betrouwbaarheid van de informatie nemen toe wanneer de informatie actueel is, gestaafd is en/of rechtstreeks door een interne auditor is verkregen (bv. een proces observeren of documentatie beoordelen) of van een onafhankelijke derde. Informatie is ook betrouwbaarder als deze wordt verzameld uit een systeem waar de beheersingsmaatregelen effectief functioneren.

Misschien is een van de belangrijkste kenmerken van voldoende en betrouwbare informatie dat deze zodanig verzameld en gedocumenteerd dient te worden dat een verstandig, geïnformeerd persoon (bv., een toezichthouder of externe beoordelaar van internal audits) in staat zou moeten zijn om de stappen en toetsingen zoals beschreven in de werkdocumenten te herhalen, dezelfde resultaten te bereiken en logischerwijs tot dezelfde conclusies komen als de oorspronkelijke internal auditors die het werk hebben uitgevoerd. Daarom is het belangrijk dat het hoofd van de internal auditfunctie (CAE) een systeem van documentatie opzet, met inbegrip van de voorkeusterminologie en gestandaardiseerde notaties (bv. Symbolen en vinkjes), en dat internal auditors dit systeem consequent gebruiken. Documentatie wordt uitgebreider besproken in Implementatierichtlijn 2330 – Documenteren van informatie.

Omdat opdrachtmiddelen niet onbeperkt zijn, is het voor internal auditors van belang de meest relevante en nuttige informatie te identificeren en prioriteren (d.w.z., informatie die observaties en aanbevelingen met betrekking tot opdrachten ondersteunt of er geloofwaardigheid aan geeft). Het is ook belangrijk dat internal auditors alle opdrachtinformatie als geheel kritisch beoordelen, in plaats van te vertrouwen op enkele voorbeelden, omdat hun conclusies en adviezen gebaseerd zijn op bewijs dat overtuigend is, in plaats van absoluut.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Naleving van Standaard 2310 kan worden aangetoond in het werkprogramma van de opdracht en de

ondersteunende werkdocumenten van de opdracht die elektronisch of in papieren vorm kunnen worden opgeslagen. Werkdocumenten worden meestal georganiseerd in de volgorde van het werkprogramma en hebben een koppeling naar het werkprogramma, of ze nu de vorm hebben van afzonderlijke pagina's of van auditstappen in een geautomatiseerd auditsysteem. Als gevolg van het toezicht wordt bewijs ter ondersteuning van de doelstellingen gerealiseerd door identificatie van voldoende, betrouwbare, relevante en nuttige informatie.

Om te bevestigen dat de verstrekte informatie nuttig was voor de organisatie, zouden enquêtes kunnen worden verstrekt aan personeel in het onderzochte gebied (nadat de communicatie over de auditopdracht is afgerond). Daarnaast monitort de CAE de opvolging van de aan het management meegedeelde opdrachtresultaten, die bewijs van het nut van de gecommuniceerde informatie kunnen bieden.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2320

## Standaard 2320 – Analyse en evaluatie

Internal auditors moeten de conclusies en de resultaten van hun opdrachten baseren op passende analyses en evaluaties.

### Vorbereiding

Tijdens de planning van de opdracht moeten internal auditors een werkprogramma ontwikkelen om de opdracht doelstellingen te bereiken (zie Standaard 2240 – Werkprogramma van de opdracht). Bij assuranceopdrachten moet het werkprogramma de procedures bevatten voor het identificeren, analyseren, evalueren en documenteren van opdrachtinformatie (Standaard 2240.A1). De 2300-serie standaarden beschrijft de daadwerkelijke implementatie van deze geplande procedures.

Standaard 2320 vereist van internal auditors dat ze de tijdens de opdracht verkregen informatie analyseren en beoordelen alvorens conclusies te trekken. Bij de planning van de opdracht en het opstellen van het werkprogramma kunnen internal auditors meerdere opdrachtstappen hebben afgerond en belangrijke informatie hebben gegenereerd, waaronder een risico- en beheersmatrix en een evaluatie van de toereikendheid van het beheersontwerp. Het werkprogramma biedt vaak een koppeling naar werkdocumenten die het voltooide werk, de geproduceerde informatie en de daaruit voortvloeiende besluiten documenteren. Voorbeelden van typische werkdocumenten zijn: een planning-memorandum of checklist, stroomdiagrammen of verslagen van belangrijke processen, een risicokaart op procesniveau en een risico- en beheersmatrix die de koppelingen tussen risico's, beheersmaatregelen, de aanpak van toetsingen, samenvattingen van interviews, resultaten, bewijzen en conclusies documenteert.

## Overwegingen bij de implementatie

De overgang van planning naar uitvoering van een opdracht is wellicht niet helemaal duidelijk, omdat beide fasen een bepaalde mate van analyse en evaluatie van auditinformatie omvatten. Tijdens het planningproces identificeren internal auditors vaak beheersingsmaatregelen en beoordelen ze de toereikendheid van het ontwerp ervan, omdat dit hen helpt belangrijke beheersmaatregelen te identificeren die nader op effectiviteit worden getoetst.

Uitvoering van de opdracht houdt in het algemeen in dat de voorgeschreven tests in het werkprogramma worden uitgevoerd om bewijs te verzamelen over de operationele effectiviteit van de belangrijkste beheersmaatregelen. Internal auditors zullen waarschijnlijk een lijst hebben van uit te voeren specifieke procedures en tests die gebaseerd is op de risico- en beheersmatrix en het werkprogramma. Andere factoren die doorgaans in het werkprogramma worden vastgesteld, zijn verklaringen van het management; toetsing van doelstellingen, criteria, aanpak, procedures en populatie; en steekproefmethode en steekproefgroottes. Het kan echter voorkomen dat sommige details nog moeten worden vastgesteld in de vroege fasen van de uitvoering van de opdracht.

Internal auditors trachten uiteindelijk tot conclusies te komen als gevolg van de uitvoering van het werkprogramma (bv., een conclusie over de vraag of controles effectief zijn om risico's tot een acceptabel niveau te beperken). Met voldoende informatie over zowel de toereikendheid van het ontwerp als de operationele effectiviteit van beheersingsmaatregelen kunnen internal auditors concluderen of bestaande beheersingsmaatregelen voldoende zijn om de doelstellingen van het betreffende onderzochte gebied of proces te helpen bereiken.

De mate van testen hangt af van de vraag of de testresultaten voldoende auditbewijs hebben geleverd op basis waarvan internal auditors hun conclusies of advies kunnen baseren. Als de testprocedures die in het werkprogramma zijn voorgeschreven, niet voldoende informatie bevatten voor conclusies en aanbevelingen, kan het nodig zijn dat internal auditors het toetschema aanpassen en aanvullende toetsingen uitvoeren. Standaard 2240.A1 vereist dat aanpassingen van het werkprogramma direct worden goedgekeurd.

## Analyses

Testbenaderingen omvatten vaak een combinatie van handmatige auditprocedures en computerondersteunde audittechnieken (CAAT's); de laatste omvatten algemene computerprogramma's en programma's voor auditing die gespecialiseerd zijn in het testen van de verwerkingslogica en sturing van andere software en systemen. Net als de eerder beschreven testinformatie worden de procedures van de opdracht voor het uitvoeren van testen gewoonlijk bepaald tijdens de ontwikkeling van het werkprogramma van de opdracht (Standaard 2240).

Internal auditors kunnen een volledige populatie of een representatieve steekproef van informatie testen. Als ze kiezen voor een steekproef, zijn ze verantwoordelijk voor het toepassen van methodes die ervoor zorgen dat de geselecteerde steekproef de gehele populatie en/of tijdsperiode vertegenwoordigt waarvoor de resultaten zullen worden gegeneraliseerd. Het gebruik van CAAT's kan het mogelijk maken om een hele populatie van informatie te analyseren, in plaats van alleen een steekproef. Aanvullende gegevens over steekproeftechnieken en CAAT's kunnen worden gevonden in de aanvullende Richtlijnen van het IIA.

Eenvoudige handmatige auditprocedures omvatten het verzamelen van informatie via onderzoek (bv., interviews of enquêtes), observatie en inspectie. Andere handmatige auditprocedures kunnen meer tijd kosten, maar bieden over het algemeen een hoger niveau van assurance. Voorbeelden van handmatige auditprocedures zijn:

- Bevestiging – internal auditors testen de geldigheid van gedocumenteerde of vastgelegde informatie door deze terug in de tijd te volgen naar een tastbare bron of een eerder samengesteld dossier.
- Tracering – internal auditors testen de volledigheid van gedocumenteerde of vastgelegde informatie door informatie voorwaarts in de tijd te volgen vanaf een document, dossier of tastbare bron naar een later opgesteld document.
- Overdoen – internal auditors testen de nauwkeurigheid van een controle door de taak opnieuw uit te voeren, wat direct kan getuigen van de operationele effectiviteit van de controle.
- Onafhankelijke bevestiging – internal auditors vragen en verkrijgen schriftelijke verificatie van de juistheid van informatie van een onafhankelijke derde.

Analytische procedures worden gebruikt om informatie te vergelijken met verwachtingen, gebaseerd op een onafhankelijke (d.w.z., onbevooroordeelde) bron en het uitgangspunt dat bepaalde relaties tussen informatie redelijkerwijs kunnen worden verwacht wanneer er geen omstandigheden zijn die dat verhinderen. Er kunnen ook analytische procedures worden gebruikt tijdens de planning van de opdracht (standaarden van de 2200-serie). Voorbeelden van analytische procedures zijn onder meer:

- Ratio-, trend- en regressieanalyse.
- Redelijkheidstests.
- Vergelijkingen van periodes.
- Prognoses.
- Benchmarking-informatie afzetten tegen soortgelijke bedrijfstakken of organisatorische eenheden.

Internal auditors kunnen belangrijke afwijkingen van de verwachtingen nader onderzoeken om de oorzaak en/of redelijkheid van de variantie te bepalen (bv. fraude, vergissing of een wijziging in de omstandigheden). Onverklaarbare resultaten kunnen erop wijzen dat een extra opvolging nodig is en kunnen suggereren dat er een belangrijk probleem is dat aan het senior management en het bestuur moet worden gemeld (zie Standaard 2060 – Rapportering aan senior management en het bestuur).

## Evaluaties

Internal auditors maken gebruik van hun ervaring, logica en professionele kritische houding om de tijdens de opdracht ontdekte informatie te evalueren en tot logische conclusies te komen. Internal auditors benaderen opdrachten over het algemeen met een objectieve en onderzoekende instelling, waarmee ze strategisch naar informatie zoeken die zou kunnen voldoen aan de opdrachtdoelstellingen. Bij elke stap in het opdrachtproces gebruiken ze hun beroepservaring en professionele kritische houding om te beoordelen of bewijs voldoende en geschikt is om conclusies en/of aanbevelingen te formuleren. Volgens Standaard 2330 – Documenteren van de informatie, moeten internal auditors informatie documenteren die de opdrachtresultaten en conclusies logisch ondersteunt. Dit betekent echter niet dat internal auditors relevante informatie die in strijd kan zijn met de conclusies moeten uitsluiten.

Internal auditors voeren vaak een oorzakenanalyse uit om de onderliggende reden voor het optreden



van een vergissing, probleem, gemiste kans of een geval van niet-naleving te identificeren.

Grondoorzakenanalyses bieden internal auditors de mogelijkheid inzichten toe te voegen die de effectiviteit en efficiëntie van processen van governance, risicomanagement en beheersing van de organisatie te verbeteren. Deze analyses vereisen soms echter ook uitgebreide middelen, zoals tijd- en vakkennis. Wanneer internal auditors een analyse van grondoorzaken uitvoeren moeten ze derhalve met passende professionele zorgvuldigheid handelen door te overwegen wat de potentiële voordelen van de inspanningen zijn (Standaard 1220.A1).

Hoewel voor complexe problemen nauwkeuriger analyses nodig kunnen zijn, kan een analyse van hoofdoorzaken in sommige gevallen eenvoudig bestaan uit een reeks "waarom"-vragen in een poging om de oorzaak van een afwijking te identificeren. Bijvoorbeeld:

De werknemer viel. Waarom? Omdat er olie op de vloer lag. Waarom? Omdat een onderdeel lekte. Waarom? Omdat het onderdeel gebreken blijft vertonen. Waarom? Omdat de kwaliteitsnormen voor leveranciers onvoldoende zijn.

De meeste grondoorzaken kunnen worden toegeschreven aan beslissingen, acties of nalatigheden van een persoon of meerdere mensen. Een *echte* grondoorzaak vaststellen kan echter moeilijk en subjectief zijn, zelfs nadat internal auditors een analyse van kwantitatieve en kwalitatieve gegevens hebben uitgevoerd. In sommige gevallen kunnen meerdere fouten met verschillende invloedniveaus samen de grondoorzaak van een probleem vormen, of de grondoorzaak kan betrekking hebben op een risico dat verband houdt met een breder onderwerp, zoals de organisatiecultuur. Daarom kunnen internal auditors ervoor kiezen om input van meerdere interne en externe stakeholders op te nemen. In sommige gevallen kunnen internal auditors op basis van een onafhankelijke en objectieve evaluatie van verschillende scenario's voor de grondoorzaak van een probleem een aantal mogelijke hoofdoorzaken geven die het management kan overwegen. Wanneer voor het voltooiën van de analyse van de grondoorzaak meer tijd nodig is of hogere bekwaamheidsniveaus nodig zijn dan wat er beschikbaar is binnen de internal auditfunctie, kan het hoofd van de internal auditfunctie aanbevelen dat het management het onderliggende probleem aanpakt en verdere werkzaamheden uitvoert om de grondoorzaak te identificeren.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Werkdocumenten documenteren doorgaans voldoende informatie over de analyses, resultaten en conclusies van de opdracht om de lezer in staat te stellen de basis van de conclusies te begrijpen. Werkdocumenten beschrijven doorgaans ook de testpopulatie, het steekproefproces en de steekproefmethode die de internal auditors hebben gebruikt. In het werkprogramma staan kruisverwijzingen naar werkdocumenten. Beoordelingen van het toezicht op de opdracht (Standaard 2340 – Supervisie van de opdracht) kan aanvullende validatie bieden.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2330

## Standaard 2330 – Documenteren van de informatie

Internal auditors moeten toereikende, betrouwbare, relevante en nuttige informatie documenteren ter ondersteuning van de resultaten en conclusies van de opdracht.

### Vorbereiding

Om de tijdens het opdrachtproces en de planning gegenereerde informatie te documenteren worden werkdocumenten van opdrachten gebruikt; het testen, analyseren en evalueren van data; en het formuleren van opdrachtresultaten en conclusies. Werkdocumenten kunnen op papier, elektronisch of beide worden bewaard. Het gebruik van internal audit software kan consistentie en efficiëntie verbeteren.

De inhoud, organisatie en het format van werkdocumenten variëren over het algemeen afhankelijk van de organisatie en de aard van de opdracht. Het is echter belangrijk om een zo groot mogelijke consistentie van werkdocumenten binnen de internal auditfunctie te bereiken, aangezien dat over het algemeen helpt bij het delen van opdrachtinformatie en de coördinatie van auditactiviteiten. Omdat het hoofd van de internal auditfunctie (CAE) verantwoordelijk is voor deze coördinatie en voor het ontwikkelen van de beleidslijnen en procedures van de internal auditfunctie (zie respectievelijk Standaard 2050 – Coördinatie en Standaard 2040 – Beleid en procedures), is het logisch dat de CAE richtlijnen en procedures ontwikkelt voor het opstellen van werkdocumenten voor verschillende soorten opdrachten. Het gebruik van gestandaardiseerde maar flexibele werkdocumentformats of -sjablonen verbetert de efficiëntie en consistentie van het opdrachtproces. Algemeen gestandaardiseerde



elementen van werkdocumenten omvatten doorgaans de algemene lay-out, "afvinknotatie" (d.w.z., symbolen die gebruikt worden om specifieke auditprocedures aan te geven), een systeem van kruisverwijzingen naar andere werkdocumenten, en speciale informatie die permanent opgeslagen dient te worden of in andere opdrachten dient te worden gebruikt. Alvorens informatie over de opdracht te documenteren, dienen de internal auditors met betrekking tot de werkdocumenten de specifieke ontwikkelingsprocedures van de organisatie, gestandaardiseerde notaties en alle beschikbare sjablonen of software die de internal auditfunctie gebruikt, te beoordelen en te begrijpen.

## Overwegingen bij de implementatie

Standaard 2310 – Identificatie van de informatie, vereist het volgende: "Internal auditors moeten voldoende, betrouwbare, relevante en nuttige informatie voor het bereiken van de doelstellingen van de opdracht identificeren. Het is voor internal auditors even belangrijk om deze kenmerken in beschouwing te nemen wanneer ze informatie documenteren in werkdocumenten. Effectieve werkdocumenten bevatten informatie die voldoende en relevant is voor de opdracht doelstellingen, observaties, conclusies en aanbevelingen die de informatie bruikbaar maken om de organisatie te helpen haar doelen te bereiken.

De informatie die in effectieve werkdocumenten is gedocumenteerd, is ook betrouwbaar, omdat deze is verkregen met behulp van geschikte opdrachttechnieken, die gedocumenteerd zijn. Het allerbelangrijkste is misschien dat werkdocumenten voldoende en relevante informatie bevatten die een verstandig, geïnformeerd persoon, zoals een andere interne auditor of een externe auditor, in staat stelt om tot dezelfde conclusies te komen als de internal auditors die de opdracht hebben uitgevoerd. Documentatie van werkdocumenten is dus een belangrijk onderdeel van een systematisch en gedisciplineerd opdrachtproces, omdat het auditbewijs organiseert op een manier die reperformance van de werkzaamheden mogelijk maakt en de conclusies en resultaten van de opdracht ondersteunt.

Werkdocumenten kunnen de volgende elementen bevatten:

- Index of referentienummer.
- Titel of kopje om het onderzochte gebied of proces aan te geven.
- Datum of periode van de opdracht.



- Reikwijdte van het uitgevoerde werk.
- Verklaring van het doel voor het verkrijgen en analyseren van de gegevens.
- Bron(nen) van de gegevens die in het werkdocument zijn opgenomen.
- Beschrijving van de geëvalueerde populatie, inclusief grootte van de steekproef en de selectiemethode.
- Gebruikte methodologie om gegevens te analyseren.
- Details van uitgevoerde tests en analyses.
- Conclusies inclusief kruisverwijzingen naar het werkdocument met auditobservaties.
- Voorgestelde follow-up van de opdrachtwerkzaamheden.
- Naam van de internal auditor(s) die de opdrachtwerkzaamheden verrichtte(n).
- Review van de aantekeningen en naam van de internal auditor(s) die het werk hebben beoordeeld.

Werkdocumenten zijn over het algemeen georganiseerd volgens de structuur die in het werkprogramma is ontwikkeld en in deze documenten wordt verwezen naar relevante stukjes informatie. Het eindresultaat is een volledige verzameling documentatie (elektronisch, papier of beide) van de voltooide procedures, verkregen informatie, conclusies, aanbevelingen, en de logische basis voor elk van de stappen. Deze documentatie vormt de primaire bron van ondersteuning voor de communicatie van internal auditors met stakeholders, waaronder het senior management, het bestuur en het management van het gebied of het proces dat wordt onderzocht.

De beoordeling van de werkdocumenten door leidinggevenden wordt doorgaans gebruikt voor het opleiden van internal auditing medewerkers (zie Standaard 2340 – Supervisie van op de opdracht). Een beoordeling door de leidinggevende kan ook worden gebruikt als basis voor de beoordeling van naleving van de *Internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing* en voor het onderhouden van het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma (zie Standaard 1300 – Vereisten van het programma voor kwaliteitsbewaking en -verbetering).

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Goed opgestelde en voltooide werkdocumenten, opgeslagen in papieren of elektronische vorm, tonen naleving van Standaard 2330 aan. Bewijs dat de informatie van de opdracht voldoende, betrouwbaar,



relevant en nuttig is, kan worden aangetoond door de effectieve uitvoering van de aanbevolen acties door het management. Bij het communiceren van de resultaten van de opdracht aan de betrokken partijen kan de CAE ook feedback ontvangen over de kwaliteit van de gedocumenteerde opdrachtinformatie. Enquêtes na afronding van de opdracht onder personen die de informatie over de opdracht hebben ontvangen kunnen evenzo getuigen van naleving.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2340

## Standaard 2340 – Supervisie van de opdracht

Er moet naar behoren supervisie worden gegeven van de opdrachten, om de doelstellingen te realiseren, de kwaliteit te waarborgen en het personeel verder te vormen.

### **Interpretatie:**

*De benodigde mate van toezicht zal afhangen van de vakbekwaamheid en ervaring van de internal auditors en de complexiteit van de opdracht. Het hoofd van de internal auditfunctie heeft de eindverantwoordelijkheid voor de supervisie van op de opdracht, ongeacht of deze wordt uitgevoerd door of voor de internal auditfunctie, maar mag voldoende ervaren leden van internal auditfunctie aanwijzen voor het geven van supervisie. Passend bewijs van dit toezicht wordt gedocumenteerd en bewaard.*

## Vorbereiding

Het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) heeft de eindverantwoordelijkheid voor de supervisie van opdrachten om te waarborgen dat de doelstellingen worden bereikt, de kwaliteit is gewaarborgd en het personeel wordt opgeleid. Bij de planning van de manier waaraan supervisie wordt gegeven op de opdracht dient de CAE derhalve kennis te nemen van de opdracht doelstellingen en het beleid en de procedures van internal auditing die naleving van Standaard 2340 ondersteunen. De CAE heeft gewoonlijk al voordat het planningsproces voor de opdracht begint beleid en procedures voor internal auditing ontwikkeld om aan te geven hoe opdrachten worden gepland en uitgevoerd en hoe er toezicht op wordt gehouden (zie Standaard 2040 – Beleid en procedures). Dergelijke beleidsregels en procedures kunnen voorschrijven welke computerprogramma's of sjablonen internal

auditors dienen te gebruiken om consistente formats voor werkprogramma's en werkdocumenten vast te stellen. Beleidsregels en procedures kunnen op dezelfde wijze kansen voor opleiding van medewerkers aangeven, zoals een beleid dat vereist dat post-opdracht vergaderingen worden gehouden tussen de internal auditor(s) die de opdracht hebben uitgevoerd en de CAE of aangewezen leidinggevende van de opdracht.

Beoordelingen van de bekwaamheid van internal auditmedewerkers vinden doorlopend plaats en niet alleen als onderdeel van het opdrachtproces. Beoordelingen van de bekwaamheid bieden over het algemeen voldoende informatie over de competenties van de internal auditors om de CAE in staat te stellen internal auditors op een juiste wijze toe te wijzen aan opdrachten waarvoor zij de vereiste kennis, bekwaamheden en andere competenties bezitten. Zij stellen de CAE evenzo in staat om een bevoegde leidinggevende aan de opdracht toe te wijzen.

## Overwegingen bij de implementatie

Supervisie van een opdracht is een proces dat begint met opdrachtplanning en voortduurt tijdens de opdracht. Tijdens de planningsfase is de leidinggevende van de opdracht verantwoordelijk voor het goedkeuren van het opdrachtwerkprogramma en kan hij/zij verantwoordelijkheid nemen voor andere aspecten van het planningsproces (zie Standaard 2240.A1). Het primaire criterium voor goedkeuring van het werkprogramma is of het erop gericht is de doelstellingen van de opdracht op efficiënte wijze te bereiken. Daarnaast moet het werkprogramma procedures bevatten voor het identificeren, analyseren, beoordelen en documenteren van opdrachtinformatie. Standaard 2240.A1 stelt dat eventuele aanpassingen aan het werkprogramma moeten worden goedgekeurd. De supervisie van de opdracht houdt ook in dat ervoor wordt gezorgd dat het werkprogramma wordt afgerond en dat alle veranderingen in het werkprogramma worden goedgekeurd.

De leidinggevende van de opdracht communiceert doorgaans voortdurend met de internal auditor(s) die belast zijn met de uitvoering van de opdracht en het management van het onderzochte gebied of proces. De leidinggevende van de opdracht beoordeelt meestal de werkdocumenten van de opdracht die de uitgevoerde auditprocedures beschrijven, evenals de geïdentificeerde informatie en de opmerkingen en voorlopige conclusies die tijdens de opdracht zijn bereikt. De leidinggevende



beoordeelt of de informatie, de toetsing en de resultaten voldoende, betrouwbaar, relevant en nuttig zijn om de opdrachtdoelen te bereiken en de opdrachtresultaten en conclusies te ondersteunen, zoals vereist door Standaard 2330 – Documenteren van de informatie.

Standaard 2420 – Kwaliteit van de communicatie, vereist dat de opdrachtcommunicatie accuraat, objectief, duidelijk, beknopt, constructief, compleet en tijdig is. Leidinggevendenden van opdrachten controleren opdrachtcommunicatie en werkdocumenten op deze elementen, omdat werkdocumenten de primaire ondersteuning bieden voor communicatie met betrekking tot de opdracht.

Tijdens de opdracht hebben de leidinggevende van de opdracht en/of CAE een vergadering met de internal auditor(s) die zijn aangewezen om de opdracht te verrichten en zij bespreken het opdrachtproces, dat mogelijkheden biedt voor training, ontwikkeling en beoordeling van de internal auditor(s). Leidinggevendenden kunnen bij het bestuderen van de opdrachtcommunicatie en opdrachtwerkdocumenten, die alle aspecten van het opdrachtproces documenteren, aanvullende bewijzen of verduidelijking vragen. Internal auditors kunnen de kans krijgen om hun werk te verbeteren door vragen te beantwoorden die door de leidinggevende van de opdracht worden gesteld.

De notities van de leidinggevende worden meestal verwijderd uit de definitieve documentatie zodra voldoende bewijsmateriaal is verstrekt of werkdocumenten zijn aangepast met aanvullende informatie die betrekking heeft op de zorgen en/of vragen die de leidinggevende te berde heeft gebracht. Een andere optie is dat de internal auditfunctie een afzonderlijk dossier bijhoudt van de zorgpunten en vragen van de leidinggevende van de opdracht, de stappen die zijn genomen om deze op te lossen en de resultaten van die stappen.

De CAE is verantwoordelijk voor alle internal auditopdrachten en alle belangrijke professionele beoordelingen die tijdens de opdrachten zijn gedaan, hetzij door de internal auditfunctie of anderen die de werkzaamheden voor de internal auditfunctie verrichten. Daarom ontwikkelt de CAE doorgaans beleidsregels en procedures die erop zijn gericht om het risico te beperken dat internal auditors beslissingen nemen of maatregelen treffen die in strijd zijn met het vakkundige oordeel van de CAE en de opdracht negatief kunnen beïnvloeden. De CAE stelt doorgaans een manier vast om eventuele verschillen in professionele oordelen die kunnen ontstaan op te lossen. Dit kan inhouden dat relevante feiten worden besproken, aanvullend onderzoek of research wordt uitgevoerd en dat de verschillende standpunten in werkdocumenten van de opdracht worden gedocumenteerd en er conclusies aan

worden verbonden. Indien er een verschil is in professioneel oordeel over een ethisch probleem, kan de kwestie worden doorverwezen naar de personen in de organisatie die verantwoordelijk zijn voor ethische zaken.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Bewijs van naleving van Standaard 2340 kan worden geleverd door werkdocumenten van opdrachten, ofwel geparafeerd en gedateerd door de leidinggevende van de opdracht (indien handmatig gedocumenteerd) of elektronisch goedgekeurd (indien gedocumenteerd in een softwaresysteem voor werkdocumenten). Aanvullend bewijs kan bestaan uit een ingevulde checklist en/of een memorandum van beoordelingsopmerkingen.

De assurance van de kwaliteit van het opdrachtniveau kan ook worden aangetoond doordat de CAE een kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma handhaaft en door de resultaten van enquêtes die feedback vragen over de opdrachtvering van de personen die direct betrokken zijn bij de opdracht. Internal auditors kunnen de gelegenheid hebben feedback te geven over de leidinggevende van de opdracht via mechanismen voor intercollegiale beoordeling, zoals enquêtes.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2400

## Standaard 2400 – Communicatie van resultaten

Internal auditors moeten de resultaten van de opdrachten communiceren.

### Vorbereiding

De standaard vereist dat internal auditors de resultaten van de opdracht communiceren. Daarom moeten internal auditors een duidelijk begrip hebben van de communicatievereisten over de opdracht. Het hoofd van de internal auditfunctie (CAE) dient inzicht te hebben in de verwachtingen van het bestuur en het senior management met betrekking tot communicatie over de opdrachtresultaten.

Internal auditors dienen inzicht te hebben in het beleid en de procedures in het audithandboek — of andere verwachtingen van stakeholders — en het gebruik van standaardsjablonen om consistentie te waarborgen bij het beschrijven van bevindingen en conclusies. Standaard 2040 – Beleid en Procedures, en de bijbehorende Implementatierichtlijnen, geven meer informatie over de verantwoordelijkheden van de CAE met betrekking tot beleid en procedures.

### Overwegingen bij de implementatie

Het handboek internal auditbeleid en -procedures stelt normaliter het proces vast voor het documenteren van de ondersteuning van een observatie/conclusie in verband met de opdracht. De internal auditfunctie kan een communicatieplan voor de opdracht ontwikkelen om gedetailleerde richtlijnen te geven voor de wijze waarop internal auditors observaties zullen communiceren tijdens de

opdracht en hoe zij de uiteindelijke opdrachtresultaten zullen communiceren.

Bij het communiceren van resultaten houden de internal auditors rekening met het communicatieplan, inclusief de communicatiecriteria (Standaard 2410), de kwaliteit van de communicatie (Standaard 2420) en de verspreiding van resultaten (Standaard 2440). Nadat de internal auditor heeft vastgesteld dat aan deze communicatiestandaarden is voldaan, bevestigt de internal auditor hoe de resultaten van de opdracht worden gecommuniceerd. De werkdocumenten geven aan welke resultaten mondeling en welke schriftelijk worden meegedeeld.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Documentatie die naleving van Standaard 2400 kan aantonen, omvat een handleiding voor intern auditbeleid en procedures, die het volgende bevat:

- Beleid inzake de communicatie van niet-naleving van wetten, regelgeving of andere zaken.
- Beleid voor het communiceren van gevoelige informatie binnen en buiten de hiërarchie.
- Beleid voor communicatie buiten de organisatie.

Andere documentatie kan bestaan uit een communicatieplan, observatie- en escalatieregistratie, tussentijdse en voorlopige communicatiedocumenten, definitieve opdrachtcommunicatie-documenten, en communicatiedocumenten voor monitoring en opvolging.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2410

## Standaard 2410 – Criteria voor de communicatie

Communicatie moet de doelstellingen en reikwijdte van de opdracht, evenals de resultaten daarvan omvatten.

### Vorbereiding

Opdrachtcommunicatie is een essentieel onderdeel van de wijze waarop een internal auditfunctie waarde aantoonst. Het format en de inhoud van dergelijke communicatie kan per organisatie of soort opdracht verschillen.

Communicatie aan stakeholders vereist een zorgvuldige planning. Het is nuttig om een plan te ontwikkelen voor de communicatie over de opdracht, en, indien mogelijk, het plan van tevoren te bespreken en overeen te komen met stakeholders.

Om ervoor te zorgen dat voldaan wordt aan de communicatiecriteria dient de internal auditfunctie zich bewust te zijn van Standaard 2200 – Planning van de opdracht, Standaard 2210 – Doelstellingen van de opdracht, Standaard 2220 – Reikwijdte van de opdracht, Standaard 2300 – Uitvoering van de opdracht, Standaard 2310 – Identificatie van informatie, Standaard 2320 – Analyse en evaluatie, Standaard 2330 – Documenteren van de informatie, and Standaard 2340 – Supervisie van de opdracht. De reikwijdte en de doelstellingen van de opdracht worden doorgaans meegedeeld:

- Tijdens het plannen van de opdracht.



- Tijdens de opdracht, als er afwijkingen zijn van de geplande reikwijdte en doelstellingen.
- In de definitieve opdrachtcommunicatie.

Voldoende toezicht waarborgt dat de reikwijdte en de doelstellingen van de opdracht worden bereikt en er passende beheersmaatregelen zijn in verband met de kwalitatieve communicatie van de resultaten.

## Overwegingen bij de implementatie

Het is belangrijk om het communicatieplan voor een opdracht bij of voor de aanvang van de opdracht in beschouwing te nemen. Het plan behandelt doorgaans waarom, wat, aan wie en hoe internal auditors zullen communiceren. Bijvoorbeeld, internal auditors zullen de doelstellingen, reikwijdte, tussentijdse resultaten en uiteindelijke resultaten van de opdracht communiceren. Het plan kan ook het format van de communicatie specificeren. (Het beslissingsproces over wat er wel en niet formeel moet worden gerapporteerd, wordt gedocumenteerd in de werkdocumenten van de opdracht.) Voordat enig veldwerk voor de opdracht wordt verricht, wordt het communicatieplan doorgaans besproken met relevante stakeholders, zoals degenen die verantwoordelijk zijn voor het onderzochte gebied. Het plan kan periodiek worden bijgewerkt als de omstandigheden daar aanleiding toe geven.

Bij de planning van de definitieve opdrachtcommunicatie zullen internal auditors alle initiële besprekingen en tussentijdse mededelingen die ze mogelijk hebben gehad met het management van het onderzochte gebied in overweging nemen. Ze zullen zorgvuldig alle relevante werkdocumenten en samenvattingen van werkdocumenten nauwkeurig beoordelen en verschillende aanvullende factoren overwegen, waaronder:

- Verwachtingen van stakeholders.
- Doelstellingen van de opdracht.
- Strategische doelen van het onderzochte gebied.
- Reikwijdte van de opdracht en eventuele beperkingen aan de reikwijdte.
- Opdrachtresultaten.

Internal auditors dienen ook de vereisten van Standaard 2410.A1 te overwegen om in de definitieve opdrachtcommunicatie de toepasselijke conclusies op te nemen, evenals de toepasselijke aanbevelingen en/of actieplannen. Opinies op opdrachtniveau kunnen een beoordeling, conclusie of

andere omschrijving van de resultaten bevatten, evenals uitspraken over het belang ervan, zoals verder uitgelegd in de Interpretatie van Standaard 2410.A1.

Communicatie met het management is een doorlopend proces tijdens de opdracht. De internal auditfunctie biedt meerwaarde door communicatie (zowel mondeling als schriftelijk) te ontwikkelen die positieve veranderingen in de organisatie teweegbrengen. Bij het communiceren van opdrachtresultaten worden internal auditors aangemoedigd om een goed functioneren te erkennen en eventuele verklaringen met betrekking tot distributiebeperkingen en/of gebruik van de resultaten op te nemen, zoals gecommuniceerd in Standaard 2410.A2 en Standaard 2410.A3.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Materialen die naleving van Standaard 2410 kunnen aantonen, omvatten schriftelijke beleidsregels en procedures van de internal auditfunctie die betrekking hebben op de consistentie van de format van het opdrachtrapport en alle materialen — zoals dossiers, interne memo's of e-mailcorrespondentie — waaruit blijkt hoe het definitieve communicatieplan is ontwikkeld. Naleving kan worden aangetoond door naleving van het communicatieplan of door een schriftelijk rapport (en de betreffende inhoud), werkdocumenten en /of notulen van vergaderingen waar kwesties en resultaten zijn besproken.

Een opdrachtbrief of het rapport van de internal auditfunctie over de initiële klantbijeekkomsten kan naleving aantonen, aangezien hierin meestal het werkprogramma, de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht worden samengevat, evenals de overeengekomen parameters van de definitieve communicatie. Een eindrapport dat de doelstellingen, reikwijdte en resultaten van de opdracht bevat, alsmede de toepasselijke conclusies met aanbevelingen en/of actieplannen, kunnen ook naleving aantonen. Het eindrapport kan goed functioneren bevestigen evenals beperkingen in verband met de communicatie of het gebruik van resultaten aan partijen buiten de organisatie.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2420

## Standaard 2420 – Kwaliteit van de communicatie

De communicatie moet nauwkeurig, objectief, helder, beknopt, opbouwend, volledig en tijdig zijn.

### **Interpretatie:**

*'Nauwkeurige' mededelingen zijn vrij van fouten en verdraaiingen en onderbouwd met de onderliggende feiten. 'Objectieve' communicatie is eerlijk, onpartijdig en onbevooroordeeld en is het resultaat van een eerlijke en evenwichtige beoordeling van alle relevante feiten en omstandigheden. 'Heldere' communicatie is gemakkelijk te begrijpen en logisch, vermijdt onnodig jargon en levert alle belangrijke en relevante informatie. 'Beknopte' communicatie is to-the-point en vermijdt onnodige uitweiding, overbodige details, een te grote woordenvloed en langdradigheid. 'Opbouwende' communicatie is nuttig voor de opdrachtgever van de opdracht en de organisatie en leidt waar nodig tot verbeteringen. 'Volledige' communicatie betekent dat niets ontbreekt dat essentieel is voor de doelgroep en dat alle belangrijke en relevante informatie en bevindingen ter ondersteuning van de aanbevelingen en conclusies zijn opgenomen. 'Tijdige' communicatie komt op het juiste ogenblik en is passend, afhankelijk van de ernst van het probleem, zodat het management de juiste corrigerende maatregelen kan nemen.*

## Vorbereiding

Communicatie vindt plaats gedurende de opdracht. Daarom is Standaard 2420 in alle fasen van de opdracht van toepassing, met inbegrip van het plannen en uitvoeren van de opdracht, het communiceren van resultaten, toezicht op de opvolging en het communiceren van de aanvaarding van risico's. Aangezien hoogwaardige opdrachtcommunicatie essentieel is, besteden de internal auditors



veel aandacht aan details bij het opstellen van communicatie en houden ze rekening met de kenmerken van kwaliteitscommunicatie die in de Interpretatie van Standaard 2420 wordt omschreven.

Om te voldoen aan Standaard 2420 dienen internal auditors inzicht te hebben in de verwachtingen van de organisatie omtrent communicatie, met inbegrip van de verwachtingen van de stakeholders met betrekking tot deadlines voor de communicatie. Deze worden meestal behandeld in een van tevoren opgesteld communicatieplan, zoals uiteengezet in Implementatierichtlijn 2410 — Kenmerken van de communicatie.

Internal auditors kunnen de beleidsregels en procedures voor internal auditfuncties, die vaak in een internal audithandboek zijn opgenomen, inzien om eventuele sjablonen te vinden die moeten worden gebruikt; sjablonen helpen in het algemeen om een goede, consistente communicatie te waarborgen gedurende alle fasen van de opdracht. Bestudering van de richtlijnen voor de schrijfstijl die door de organisatie wordt gebruikt alvorens de definitieve communicatie op te stellen, kan internal auditors helpen de definitieve communicatie in overeenstemming te brengen met de schrijfstijl die door de organisatie is aanvaard.

## Overwegingen bij de implementatie

De interpretatie van Standaard 2420 definieert specifieke kenmerken van kwaliteitscommunicatie: nauwkeurig, objectief, helder, beknopt, opbouwend, volledig en tijdig. Internal auditors kunnen de volgende aanvullende informatie met betrekking tot al deze kenmerken overwegen:

- **Nauwkeurig** - De interpretatie merkt op dat accurate communicatie vrij is van fouten en verdraaiingen en trouw is aan de onderliggende feiten. Om de nauwkeurigheid te behouden, is het belangrijk om precieze bewoordingen te gebruiken die worden ondersteund door bewijzen die tijdens de opdracht zijn verzameld. Volgens de Gedragscode van het IIA zijn internal auditors bovendien verplicht om "alle belangrijke feiten die hen bekend zijn te melden als het niet melden van deze feiten de rapportage over onderzochte activiteiten kan verdraaien." Wanneer er sprake is van een vergissing in de communicatie, moet het hoofd van de internal auditfunctie (CAE) de gecorrigeerde informatie, zoals beschreven in Standaard 2421 – Vergissingen of nalatigheden, communiceren.
- **Objectief** – Om objectiviteit in communicatie te waarborgen, gebruiken internal auditors



onpartijdige formuleringen en richten ze zich op tekortkomingen in processen en de uitvoering ervan. Objectiviteit begint met de onpartijdige mentale houding die internal auditors zouden dienen te hebben bij het uitvoeren van opdrachten. Objectiviteit is een ethisch principe dat beschreven is in de Gedragscode van het IIA en Standaard 1120 – Individuele objectiviteit. De grondbeginselen voor de beroepsuitoefening van internal auditing geven ook het belang van objectiviteit aan en wijzen erop dat een internal auditfunctie alleen als effectief kan worden beschouwd als de internal auditors en de internal auditfunctie objectief en vrij van ongepaste invloeden (onafhankelijk) zijn.

- **Helder** – De helderheid van de communicatie wordt verhoogd wanneer internal auditors taal gebruiken die gemakkelijk door de beoogde doelgroep wordt begrepen en in overeenstemming is met de terminologie die in de bedrijfstak en door de organisatie wordt gebruikt. Bovendien wordt in heldere communicatie onnodige technische taal vermeden. De interpretatie van Standaard 2420 wijst er ook op dat heldere communicatie logisch is, een kenmerk van de systematische, gedisciplineerde en op risico gebaseerde aanpak van internal auditwerk. Helderheid wordt als zodanig verbeterd wanneer internal auditors belangrijke waarnemingen en bevindingen communiceren en aanbevelingen en conclusies voor een bepaalde opdracht logisch onderbouwen.
- **Beknopt** – Internal auditors zorgen ervoor dat de communicatie voldoende beknopt is door overbodigheden te vermijden en informatie die onnodig of niet belangrijk is of geen verband houdt met de opdracht uit te sluiten.
- **Opbouwend** – Het is nuttig als internal auditors in al hun communicatie een opbouwende toon gebruiken die de ernst van de bevindingen weergeeft. Opbouwende communicatie maakt een samenwerkingsproces mogelijk voor het bepalen van oplossingen die positieve verandering in het onderzoeksgebied en/of de organisatie vergemakkelijken. Ten slotte, zoals aangegeven in de definitie van internal auditing trachten internal auditors de organisatie te helpen haar doelstellingen te verwezenlijken.
- **Volledig** – Om de volledigheid van de communicatie te verzekeren, is het nuttig voor internal auditors om alle informatie die essentieel is voor de doelgroep in beschouwing te nemen. Volledige schriftelijke communicatie stelt de lezer over het algemeen in staat om dezelfde conclusie te bereiken als de internal auditfunctie.
- **Tijdig** – Tot slot is het van belang dat internal auditors alle communicaties verstrekken binnen de tijdens de planningsfase gestelde termijnen. Tijdigheid kan voor elke organisatie



verschillend zijn. Om te bepalen wat tijdig is, benchmarken en beoordelen internal auditors vaak andere onderzoeken met onderzoeksgebied van de opdracht. Daarnaast kan de CAE of de internal auditor belangrijke prestatie-indicatoren vaststellen die tijdigheid meten.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Materialen die naleving van Standaard 2420 kunnen aantonen, omvatten documenten van de definitieve communicatie die zijn goedgekeurd door de het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE), evenals ondersteunende documenten. Internal auditors dienen te kunnen aantonen dat dergelijke documenten in overeenstemming zijn met het definitieve communicatieplan. In het geval van communicatie die plaatsvindt zonder een schriftelijk rapport, kunnen notulen van vergaderingen bewijzen van naleving leveren.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2421

## Standaard 2421 – Fouten of omissies

Indien een definitief rapport een belangrijke fout of omissie bevat, moet het hoofd van de internal-auditfunctie de gecorrigeerde informatie doorgeven aan alle partijen die de originele versie van het rapport hebben ontvangen.

### Vorbereiding

Het hoofd van de internal auditfunctie (CAE) moet weten welke fouten of omissies van belang zullen worden geacht door het bestuur en het senior management. Belang wordt gedefinieerd in de woordenlijst van de *Internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing* als "het relatieve belang van een zaak binnen de context waarin deze wordt beschouwd, met inbegrip van kwantitatieve en kwalitatieve factoren, zoals de omvang, aard, gevolgen, relevantie en impact. Professionele oordeelsvorming helpt internal auditors bij het beoordelen van het belang van zaken binnen de context van de relevante doelstellingen."

### Overwegingen bij de implementatie

Indien de CAE zich bewust wordt van een fout of omissie in de definitieve opdrachtcommunicatie, kan hij of zij de volgende vragen overwegen om de betekenis ervan te bepalen:

- Zou de fout of omissie de resultaten van de opdracht veranderen?
- Zou de fout of omissie de mening van iemand over de ernst van de bevindingen veranderen?
- Zou de fout of omissie een conclusie veranderen?

- Zou de fout of omissie een standpunt veranderen?
- Zou de fout of omissie een aanbevolen actie veranderen?

Als het antwoord op een van de bovenstaande vragen "ja" is, kan de CAE bepalen dat de fout of omissie van belang is. De CAE probeert normaliter de oorzaak van de fout of omissie te achterhalen om te voorkomen dat zich in de toekomst een soortgelijke situatie voordoet en om te bepalen of de oorzaak in de communicatie aan het senior management en het bestuur moet worden opgenomen. De CAE bepaalt vervolgens de meest geschikte communicatiemethode om ervoor te zorgen dat de gecorrigeerde informatie wordt ontvangen door alle partijen die de oorspronkelijke communicatie hebben ontvangen. Effectief communiceren over fouten en omissies en de oorzaken ervan dient ter bescherming van de integriteit en status van de internal auditfunctie.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Naleving van Standaard 2421 kan worden aangetoond door het bestaan van internal auditbeleid en procedures voor het behandelen van fouten en omissies. In e-mailcorrespondentie en andere documenten kan zijn vastgelegd hoe de CAE het belang en de oorzaak van de fout of omissie heeft vastgesteld.

Bewijsmaterialen — zoals de agenda van de CAE, notulen van bestuursvergaderingen waarin een fout of omissie is besproken, interne memo's en e-mailcorrespondentie — kunnen de specifieke informatie tonen die werd meegedeeld, evenals de wijze en het tijdstip waarop de mededeling werd gedaan. Ten slotte documenteert de originele en gecorrigeerde definitieve communicatie het bewijs van naleving.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2430

## Standaard 2430 – Gebruik van de term ‘Uitgevoerd in overeenstemming met de internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing’

Internal auditors mogen alleen melden dat hun opdrachten zijn ‘uitgevoerd in overeenstemming met de internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing’, indien de resultaten van het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma de uitspraak onderbouwen.

### Vorbereiding

Om in overeenstemming te zijn met Standaard 2430, moet het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) de vereisten met betrekking tot het ontwikkelen en onderhouden van een kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma (QAIP) (de standaarden van de 1300-serie) begrijpen en vertrouwd zijn met de resultaten van de huidige interne en externe evaluaties van de internal auditfunctie. De CAE kan ook rekening houden met de verwachtingen van het bestuur met betrekking tot het gebruik van de verklaring "uitgevoerd in overeenstemming *Internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing*" in opdracht rapporten.

### Overwegingen bij de implementatie

Wanneer een internal auditfunctie rapporteert over een opdracht, is er geen vereiste om aan te geven of de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met de *Internationale standaarden voor de*

*beroepsuitoefening van internal auditing (Standaarden)*. Door deze verklaring wel te gebruiken wordt echter de geloofwaardigheid van de internal auditfunctie opgebouwd. Standaard 2430 verbiedt gebruik te maken van deze verklaring, tenzij de resultaten van het QAIP van de internal auditfunctie — inclusief actuele interne en externe evaluaties — de conclusie ondersteunen dat de internal auditfunctie in het algemeen aan de *Standaarden* voldoet. Implementatierichtlijn 1300 — Kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma, biedt aanvullende richtlijnen voor QAIP-vereisten.

Wanneer een internal auditfunctie niet voldoet aan de *Standaarden*, kan de internal auditfunctie ervoor kiezen om te vermelden dat de opdracht niet is uitgevoerd in overeenstemming met de *Standaarden*. Een dergelijke verklaring is echter niet vereist.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Wanneer opdracht rapporten de term "uitgevoerd in overeenstemming met de *Internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing*" bevatten zijn de resultaten van het QAIP vaak voldoende om naleving van Standaard 2340 aan te tonen. De beslissing van de internal auditfunctie of de term in de definitieve communicaties wordt gebruikt, kan zijn gedocumenteerd in een rapportagesjabloon of ander document voor opdrachtcommunicatie en/of internal auditbeleid en -procedures. Een uitgebreide bestudering van dergelijke documenten geeft aan of de verklaring adequaat is gebruikt. Omgekeerd kan de internal auditfunctie ervoor kiezen om geen nalevingsverklaring in een opdracht rapport op te nemen en documentatie van deze beslissing is ook aanvaardbaar als bewijs van naleving van Standaard 2430.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2431

## Standaard 2431 – Melding van niet-naleving tijdens de opdracht

Wanneer het niet-naleven van de definitie van internal auditing, de gedragscode of de Standaarden gevolgen heeft voor een bepaalde opdracht, moet de communicatie van de resultaten melding maken van:

- Het principe of de gedragsregel van de gedragscode of de Standaard(en) die niet geheel werd(en) nageleefd.
- De reden(en) van het niet-naleven.
- De gevolgen van het niet-naleven voor de opdracht en de gecommuniceerde resultaten van de opdracht.

## Vorbereiding

Standaard 2431 vereist melding wanneer de resultaten van een specifieke opdracht worden beïnvloed door niet-naleving van de Gedragscode of de *Internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing (Standaarden)*. Daarom moeten internal auditors inzicht hebben in de Gedragscode van het IIA en de *Standaarden*. Zij dienen ook te weten wat de mogelijke gebieden van niet-naleving zijn op het niveau van de opdracht en wat de verwachtingen van het senior management en het bestuur zijn met betrekking tot het melden van alle gevallen van niet-naleving.

De Gedragscode van het IIA omvat brede principes die relevant zijn voor het beroep en de praktijk van internal auditing en specifiekere gedragsregels die het gedrag beschrijven dat verwacht wordt van



zowel entiteiten als personen die internal auditdiensten verrichten overeenkomstig de definitie van internal auditing (inclusief leden van het IIA, ontvangers van IIA-certificaten en kandidaten voor certificering). Het doel van de Gedragscode is het bevorderen van een ethische cultuur binnen de wereldwijde beroepsgroep van internal auditing.

Zoals vermeld in de Inleiding tot de *Standaarden*: "Het doel van de *Standaarden* is:

1. Het bevorderen van naleving van de verplichte onderdelen van het internationale raamwerk voor de beroepsuitoefening.
2. Een raamwerk aanreiken voor het uitoefenen en bevorderen van een breed aanbod van interne auditdiensten die meerwaarde bieden.
3. De basis leggen voor de evaluatie van het functioneren van de internal auditfunctie.
4. Het bevorderen van verbeterde organisatorische processen en activiteiten.

"De *Standaarden* zijn een reeks principiële en dwingende vereisten, die bestaan uit:

- omschrijvingen van de kernvereisten voor de beroepsuitoefening van internal auditing en voor de beoordeling van de doelmatigheid van de prestaties die internationaal gelden op organisatorisch en individueel niveau;
- Interpretaties ter verduidelijking van de termen en concepten binnen de *Standaarden*."

## Overwegingen bij de implementatie

Soms kunnen bepaalde omstandigheden verhinderen dat internal auditors voldoen aan de Gedragscode of de *Standaarden* tijdens de uitvoering van een opdracht . Dit zijn over het algemeen omstandigheden waarin de onafhankelijkheid en/of objectiviteit van een interne auditor is aangetast, of een interne auditor wordt geconfronteerd met onbetrouwbare gegevens, een gebrek aan informatie, een beperking van de reikwijdte of andere beperkingen. In dergelijke gevallen dient de interne auditor de beginselen, gedragsregels of standaarden aan te geven waarmee volledige naleving niet is bereikt en dient hij/zij vast te stellen of de niet-naleving de opdrachtresultaten beïnvloedt. Indien de niet-naleving de resultaten *wel* beïnvloedt, wordt in de opdrachtcommunicatie beschreven waarom de niet-naleving zich voordeed en hoe de resultaten en communicaties zijn beïnvloed.

Het kan nuttig zijn om verschillende scenario's te overwegen waarin Standaard 2431 zou gelden:



- In een situatie waarin een aantasting van de objectiviteit of onafhankelijkheid van een interne auditor invloed blijkt te hebben op de resultaten van de opdracht moet in de communicatie van de resultaten staan dat niet is voldaan aan Standaard 1120 – Individuele objectiviteit en het beginsel van objectiviteit van de Gedragscode.
- In een situatie waarin de internal auditfunctie een opdracht op zich heeft genomen waarvoor zij niet over de collectieve kennis, bekwaamheden en ervaring beschikt die nodig is om haar verantwoordelijkheden te vervullen, moet in de communicatie van de resultaten worden vermeld dat niet is voldaan aan Standaard 1210 – Vakbekwaamheid en het beginsel van competentie van de Gedragscode.
- Indien de internal auditfunctie wordt geconfronteerd met beperkingen van haar mogelijkheden om toegang te krijgen tot bescheiden, personeel of fysieke eigendommen, en deze beperkingen invloed hebben op de reikwijdte van de opdracht, moet in de communicatie van de resultaten worden vermeld dat niet is voldaan aan Standaard 2220.A1.
- Indien de internal auditmiddelen ontoereikend zijn om opdracht doelstellingen te bereiken, moet in de communicatie worden vermeld dat niet is voldaan aan Standaard 2230 – Toekenning van middelen aan de opdracht.

Meldingen van deze aard worden doorgaans gedocumenteerd in opdrachtwerkdocumenten. Het is belangrijk dat de CAE afweegt of de situaties van niet-naleving het vermogen van de internal auditfunctie beïnvloeden om haar professionele verantwoordelijkheden en/of de verwachtingen van aandeelhouders te vervullen. Vervolgens zou de CAE bepalen of en hoe deze kwesties worden gecommuniceerd aan het senior management en het bestuur. De meldingen worden vaak behandeld in een bespreking met het senior management en worden tijdens een vergadering aan het bestuur meegedeeld. De CAE kan niet-naleving van tevoren bespreken tijdens een privé-vergadering met het bestuur, een één-op-één vergadering met de voorzitter of met behulp van een andere geschikte methode. Om de volledige bekendmaking te waarborgen, dient de CAE ook te af te wegen of de niet-naleving in de definitieve opdrachtcommunicatie moet worden opgenomen.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Materialen die naleving van Standaard 2431 kunnen aantonen, zijn:

- Schriftelijke beleidsregels en -procedures voor het melden van niet-naleving van de



Gedragcode en/of de *Standaarden* in de opdrachtwerkdocumenten.

- Memo's, e-mails of andere schriftelijke communicatie die aangeven welke ethische beginselen of gedragsregels van de Gedragcode en de standaarden niet zijn nageleefd; de reden(en) voor niet-naleving verklaren; de gevolgen van niet-naleving voor de opdracht en de gecommuniceerde opdrachtresultaten beschrijven.
- Notulen van vergaderingen of andere documenten die mondelinge melding van de niet-naleving, reden(en) voor niet-naleving en de invloed van niet-naleving op de opdracht en de gecommuniceerde opdrachtresultaten documenteren.
- Bewijs van melding in de definitieve opdrachtcommunicatie.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2440

## Standaard 2440 – Verspreiding van de resultaten

Het hoofd van de internal auditfunctie moet de resultaten aan de betrokken partijen communiceren.

### **Interpretatie:**

*Het hoofd van de internal auditfunctie beoordeelt de definitieve communicatie, keurt deze goed voor verspreiding en beslist aan wie en hoe de informatie zal worden verspreid. Indien het hoofd van de internal-auditfunctie deze taak delegeert, behoudt hij of zij de eindverantwoordelijkheid.*

## Vorbereiding

Standaard 2440 beschrijft de verantwoordelijkheid van het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) voor het communiceren van de uiteindelijke resultaten aan alle relevante partijen na een opdracht. De CAE zou het bij de voorbereiding van de implementatie van deze standaard nuttig kunnen vinden om de vereisten die betrekking hebben op elk aspect in de Interpretatie te bekijken.

De CAE zal meestal inzicht hebben in eventuele organisatorische communicatieprotocollen, evenals het organigram. De CAE dient ook rekening te houden met de verwachtingen van het senior management en het bestuur met betrekking tot de opdrachtcommunicatie.

De protocollen van het auditcharter en de communicatieprotocollen van de organisatie kunnen de CAE

helpen om het proces voor rapportage buiten de organisatie vast te stellen. In de overwegingen worden de vragen behandeld naar wie de definitieve communicatie moet worden gestuurd, direct of indirect, en wanneer regelgevers die toezicht houden op de bedrijfstak van de organisatie op de hoogte moeten worden gebracht.

De implementatierichtlijnen voor Standaard 2400 – Communicatie van resultaten, Standaard 2410 – Kenmerken van de communicatie, en Standaard 2420 – Kwaliteit van de communicatie, bieden verdere richtlijnen voor het communiceren van opdrachtresultaten.

## Overwegingen bij de implementatie

De CAE bepaalt door middel van gesprekken met het bestuur en beoordeling van eventuele organisatorische communicatieprotocollen wie de resultaten van de opdracht ontvangen en welke vorm de communicatie zal aannemen. Voordat de resultaten worden gecommuniceerd kan het nuttig zijn voor de CAE om de concept-opdrachtcommunicatie(s) te beoordelen.

Wanneer de CAE bepaalt wie het rapport zullen ontvangen, kan hij/zij rekening houden met de vraag of partijen een zakelijke behoefte hebben om de resultaten te ontvangen, en of deze partijen verantwoordelijkheid hebben voor actieplannen van het management. Er kan rekening worden gehouden met protocollen van de organisatie om ervoor te zorgen dat personen met het juiste niveau van verantwoordelijkheid een exemplaar van het rapport ontvangen. Het senior management en het bestuur kunnen overeenkomstig hun verwachtingen worden opgenomen in de distributielijst. Om consistentie te waarborgen kan de internal auditfunctie een standaarddistributielijst ontwikkelen van partijen die alle communicaties ontvangen, evenals managementniveaus die in een distributielijst dienen te worden opgenomen voor opdrachtresultaten met betrekking tot hun verantwoordelijkheidsgebied. Deze distributielijst kan echter, indien nodig, worden uitgebreid door de CAE, welke uitbreidingen vaak senior management van de organisatie zullen betreffen.

Resultaten kunnen mondeling of schriftelijk worden meegedeeld, en het format kan verschillen afhankelijk van de ontvanger. De CAE bepaalt welk format voor elke ontvanger moet worden gebruikt. Sommige ontvangers kunnen bijvoorbeeld een samenvatting ontvangen, terwijl anderen een volledig rapport zullen ontvangen. Het zou voldoende kunnen zijn om resultaten bekend te maken op een



vergadering via een presentatie en een discussiemogelijkheid. De CAE zal ongeacht de communicatiemethode bepalen wie de resultaten zal leveren en ontvangen.

De definitieve communicatie(s) vereisen de goedkeuring van de CAE of een door de CAE aangewezen persoon. In een kleine internal auditfunctie kan de CAE de definitieve opdrachtcommunicatie(s) persoonlijk opstellen. In grotere organisaties zal de CAE de communicatie(s) echter ontvangen en beoordelen, en vervolgens bepalen hoeveel vertrouwen er moet worden gesteld in de interne auditor die het rapport heeft opgesteld, alvorens definitieve goedkeuring te geven.

De CAE kan elektronische en/of papieren kopieën van de definitieve opdrachtcommunicatie leveren aan de desbetreffende interne en externe partijen, zoals overeengekomen in de planningfase van de opdracht, en/of zoals vereist door het auditcharter en de communicatieprotocollen. De ontvangers zijn doorgaans partijen die acties kunnen ondernemen met betrekking tot de resultaten van de opdracht.

Het bijhouden van een volledige lijst van ontvangers van resultaten van internal auditopdrachten is belangrijk in het geval dat een vergissing of nalatigheid is geïdentificeerd na de verspreiding van de resultaten. Standaard 2421 behandelt de verantwoordelijkheid van de CAE voor het communiceren van een vergissing of nalatigheid.

Om naleving van wettelijke verplichtingen en protocollen van de organisatie te waarborgen is het belangrijk dat de CAE grote zorgvuldigheid in acht neemt bij de voorbereiding voor het verspreiden van resultaten buiten de organisatie. Daarnaast dient de CAE de gevolgen van het communiceren van gevoelige informatie af te wegen, omdat dergelijke informatie de marktwaarde, reputatie, verdiensten of het concurrentievermogen van de organisatie kan beïnvloeden. De CAE kan het nuttig vinden om de afdelingen compliance of juridische zaken binnen de organisatie te raadplegen.

Het is belangrijk om op te merken dat de CAE de bevoegdheid voor het implementeren van Standaard 2440 kan delegeren, maar de verantwoordelijkheid kan niet worden gedelegeerd. Wanneer de bevoegdheid voor het implementeren van Standaard 2440 gedelegeerd is, blijft de CAE verantwoordelijk en aansprakelijk.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

---



De CAE kan naleving van Standaard 2440 aantonen door het niveau van de beoordeling te verifiëren en te waarborgen dat alle werkdocumenten worden afgetekend voordat de definitieve communicatie(s) wordt uitgegeven. Daarnaast kunnen bewaarde kopieën van alle schriftelijke communicaties van resultaten — door management, de auditcommissie, de CEO, externe partijen, of anderen — naleving aantonen. Bewijzen van mondelinge communicatie van resultaten kunnen worden bewaard in de vorm van notulen van vergaderingen, presentaties en memo's waarin de aanwezigen die de communicatie hebben ontvangen worden geïdentificeerd. Het is belangrijk om documenten te bewaren waaruit blijkt dat de CAE de definitieve communicatie(s) heeft goedgekeurd en de resultaten van de opdracht zijn verstrekt aan ontvangers die in het communicatieplan zijn geïdentificeerd.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2450

## Standaard 2450 – Overall opinions

Indien een overall opinion wordt gegeven, moet hierbij rekening worden gehouden met de strategieën, doelstellingen en risico's van de organisatie, alsook de verwachtingen van het senior management, het bestuur en de overige stakeholders. De overall opinion moet worden gebaseerd op toereikende, betrouwbare, relevante en nuttige informatie.

### **Interpretatie:**

*De communicatie moet het volgende omvatten:*

- *D reikwijdte, inclusief de tijdsperiode waar de opinie betrekking op heeft.*
- *Beperkingen aan de reikwijdte.*
- *Overwegingen ten aanzien van alle gerelateerde projecten, inclusief vertrouwen op overige auditors.*
- *Een overzicht van de informatie waarop de conclusie is gebaseerd;*
- *Het risico- of beheersingsraamwerk of de overige criteria die zijn gebruikt als basis voor de overall opinion.*
- *De overall opinion, het oordeel of de conclusie.*
- *De redenen waarom een ongunstige overall opinion moet worden gegeven.*

## Vorbereiding

Een algemeen oordeel is de rating, conclusie en/of overige omschrijving van de resultaten zoals



verstrekt door het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)), waarin in algemene zin de processen van governance, risicomangement en/of beheersing van de organisatie worden beschreven. Een algemeen oordeel is het professionele oordeel van de CAE op basis van de resultaten van een aantal afzonderlijke opdrachten en andere soortgelijke activiteiten, zoals beoordelingen van andere assurance-aanbieders, voor een specifiek tijdsinterval.

Algemene oordelen verschillen van conclusies, omdat een conclusie wordt getrokken uit één opdracht, en een algemeen oordeel wordt gegeven op basis van meerdere opdrachten. Een conclusie is onderdeel van een opdrachtcommunicatie, terwijl een algemeen oordeel los van de opdrachtcommunicatie wordt gecommuniceerd.

De interpretatie van Standaard 2310 –Identificatie van de informatie definieert de termen voldoende, betrouwbaar, relevant en nuttig:

- Voldoende informatie is feitelijk, adequaat en overtuigend, zodat een verstandig en goed geïnformeerd persoon tot dezelfde conclusies zou komen als de internal auditor.
- Betrouwbare informatie is de best denkbare informatie die is verkregen door het gebruik van passende opdrachttechnieken.
- Relevante informatie ondersteunt de opdrachtbevindingen en aanbevelingen en is in overeenstemming met de doelstellingen van de opdracht.
- Nuttige informatie helpt de organisatie haar doelen te bereiken.

De interpretatie van Standaard 2450 geeft aan welke componenten vereist zijn voor de communicatie van een algemeen oordeel; De CAE dient inzicht te hebben in al deze componenten alvorens een algemeen oordeel te geven. Daarnaast dient de CAE een goed inzicht te hebben in de strategieën, doelstellingen en risico's van de organisatie, evenals de verwachtingen van het bestuur en het senior management alvorens een algemeen oordeel te geven.

## Overwegingen bij de implementatie

De CAE begint met overwegen hoe een oordeel zich zal verhouden tot de strategieën, doelstellingen en risico's van de organisatie. De CAE overweegt voorts of het oordeel een probleem oplost, meerwaarde biedt en/of aan het management of andere stakeholders vertrouwen geeft met betrekking

tot een algemene trend of situatie in de organisatie. Besprekingen met het senior management, het bestuur en andere relevante stakeholders kunnen de CAE helpen om inzicht te krijgen in de verwachtingen voor de reikwijdte van het algemene oordeel.

De CAE bepaalt vervolgens de reikwijdte van het te geven algemene oordeel, met inbegrip van de tijdsperiode waarop het oordeel betrekking heeft en overweegt of er enige beperkingen aan de reikwijdte zijn. Met deze informatie in het achterhoofd kan de CAE bepalen welke auditopdrachten relevant zijn voor het algemene oordeel. Alle aanverwante opdrachten of projecten worden in beschouwing genomen, met inbegrip van de opdrachten of projecten die door andere interne en externe assurance-aanbieders zijn voltooid. Interne assurance-aanbieders kunnen andere functies omvatten die de 'second line of defense' voor de organisatie vormen. Externe dienstverleners kunnen de werkzaamheden van externe auditors of toezichthouders erbij nemen. De CAE zal voor elk project dat door een interne of externe assurance-aanbieder in beschouwing is genomen het project moeten beoordelen om de mate van vertrouwen te bepalen dat in het projectwerk kan worden gesteld. Indien de CAE vertrouwt op het werk van een andere assurance-aanbieder, blijft de CAE nog steeds verantwoordelijk voor het algemene oordeel dat is verkregen als gevolg van dat vertrouwen.

Bijvoorbeeld, een algemeen oordeel kan gebaseerd zijn op gecombineerde opdrachtconclusies op het lokale, regionale en nationale niveau van de organisatie, samen met resultaten die worden gerapporteerd door externe entiteiten zoals onafhankelijke derden of toezichthouders. De verklaring inzake de reikwijdte geeft een context voor het algemene oordeel door de tijdsperiode, activiteiten, beperkingen en andere variabelen te specificeren die de grenzen van het algemene oordeel omschrijven.

Bij het beoordelen van conclusies van opdrachten en andere communicatie waarop het algemene oordeel is gebaseerd, zorgt de CAE ervoor dat dergelijke conclusies en andere gecommuniceerde resultaten gebaseerd zijn op voldoende, betrouwbare, relevante en nuttige informatie. De CAE vat vervolgens de informatie samen waarop het algemene oordeel is gebaseerd. Daarnaast identificeert de CAE relevante risico- of beheersingsraamwerken of andere criteria die gebruikt worden als basis voor het algemene oordeel.

Bij overweging van de relevante informatie geeft de CAE een helder en beknopt algemeen oordeel en omschrijft hoe het oordeel zich verhoudt tot de strategieën, doelstellingen en risico's van de

organisatie. De communicatie dient de zes elementen te bevatten die in de Interpretatie van Standaard 2450 zijn opgenomen.

Indien het algemene oordeel ongunstig is, moet de CAE de redenen verklaren die deze conclusie ondersteunen.

Ten slotte besluit de CAE hoe het algemene oordeel wordt gecommuniceerd (mondeling of schriftelijk). Algemene oordelen worden doorgaans schriftelijk gecommuniceerd, hoewel dit niet wordt vereist in de *Standaarden*. Implementatierichtlijn 2440 –Verspreiding van de resultaten, geeft verdere richtlijnen voor aanvullende overwegingen voor communicatie.

Het is belangrijk op te merken dat de CAE niet verplicht is een algemeen oordeel te geven; verstrekking van een dergelijk oordeel is geheel naar goeddunken van de organisatie en wordt besproken met het senior management en het bestuur. Wanneer echter een algemeen oordeel wordt gevraagd, biedt Standaard 2450 aanvullende informatie om de CAE te ondersteunen bij de vereisten die verband houden met het communiceren van een algemeen oordeel.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

Bij schriftelijke algemene oordelen is een kopie van het oordeel doorgaans voldoende om naleving aan te tonen. Bij algemene oordelen die mondeling worden gegeven, kan naleving worden aangetoond met behulp van de samenvatting, aantekeningen, dia's of soortgelijke documenten voor het door de CAE uitgesproken oordeel. Aanvullende materialen die naleving van Standaard 2450 kunnen aantonen, omvatten de definitieve opdrachtcommunicatie en externe communicatie waarop het algemene oordeel is gebaseerd, memo's, e-mails, agenda's van bestuursvergaderingen en andere vergaderingen en notulen van vergaderingen.



International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2500

## Standaard 2500 – Monitoren van de opvolging

Het hoofd van de internal auditfunctie moet een systeem opzetten en onderhouden om toe te zien op de opvolging van de bevindingen, zoals gecommuniceerd aan het management.

### Vorbereiding

Om Standaard 2500 te implementeren moet het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE)) zich eerst een goed inzicht verschaffen in het type informatie en de mate van detail die het bestuur en senior management verwachten ten aanzien van het toezicht door de internal auditfunctie op de opvolging van bevindingen uit opdrachten. Deze bevindingen betreffen meestal observaties uit assurance- en adviesopdrachten die aan het management zijn gecommuniceerd om verbeteracties mogelijk te maken.

In het algemeen is het nuttig het management te vragen om suggesties hoe een effectief en efficiënt proces voor het monitoren van de opvolging kan worden opgezet, aangezien periodieke interactie vereist is met het management dat verantwoordelijk is voor het implementeren van verbeteracties.

Daarnaast is het raadzaam dat de CAE benchmarking uitvoert met andere CAE's of compliance-functies die openstaande kwesties monitoren om bewezen effectieve leading practices te identificeren.

In deze besprekingen kunnen de volgende aspecten aan de orde komen:

- De mate van automatisering en detail.
- De typen observaties die worden gemonitord (alle observaties of slechts observaties met een hogere risicoscore).



- Hoe en met welke frequentie de status van openstaande verbeteracties wordt gemonitord.
- In welke gevallen de internal auditfunctie de effectiviteit van verbeteracties onafhankelijk bevestigt.
- De frequentie en de stijl van de rapportage en het niveau waarop deze wordt uitgevoerd.

## Overwegingen bij de implementatie

Afhankelijk van een aantal factoren, waaronder de omvang en complexiteit van de auditororganisatie en de beschikbaarheid van software voor de tracering van afwijkingen, kunnen monitoringsprocessen geavanceerd dan wel tamelijk eenvoudig zijn. Hoe geavanceerd of eenvoudig het proces ook is dat de CAE opzet, waar het om gaat is dat hiermee de relevante observaties, overeengekomen verbeteracties en actuele status hiervan worden vastgelegd. Voor uitstaande observaties omvat dit meestal de tracering en vastlegging van de volgende informatie:

- De aan het management gecommuniceerde observaties en de relatieve risicoscores van deze observaties.
- De aard van de overeengekomen verbeteracties.
- De timing/deadlines/ouderdom van de verbeteracties en wijzigingen in streefdata.
- Welk lid van het management/welke proceseigenaar verantwoordelijk is voor welke verbeteractie.
- De actuele status van verbeteracties en of deze status is bevestigd door de internal auditfunctie.

De CAE ontwikkelt of koopt vaak een instrument, mechanisme of systeem voor de tracering, monitoring en rapportage van dergelijke informatie. De status van de verbeteracties wordt periodiek geactualiseerd in het systeem op basis van informatie die de internal auditfunctie van het verantwoordelijke management ontvangt, en vaak ook rechtstreeks door het management via een systeem voor de gezamenlijk tracering van afwijkingen.

De frequentie en aanpak van de monitoring (de omvang van de werkzaamheden van de internal auditfunctie om te verifiëren of de verbeteractie is uitgevoerd) wordt bepaald door de professionele oordeelsvorming van de CAE en de verwachtingen van het bestuur en senior management. Zo kiezen

sommige CAE's ervoor om periodiek, bijvoorbeeld ieder kwartaal, te informeren naar de status van alle verbeteracties met een datum van voltooiing in de voorgaande periode. Andere CAE's kiezen ervoor om periodieke opdrachten uit te voeren gericht op de opvolging van specifieke bevindingen uit audits om zo de kwaliteit van de genomen verbeteracties specifiek te beoordelen. Weer anderen kiezen ervoor om de opvolging van openstaande verbeteracties in te passen in een toekomstige geplande audit in hetzelfde functiegebied van de organisatie. De gekozen aanpak wordt bepaald door de inschatting van het risiconiveau door de CAE en de beschikbaarheid van middelen.

Ook de vorm waarin de rapportage plaatsvindt, wordt bepaald door het oordeel van de CAE en de overeengekomen verwachtingen. Sommige CAE's rapporteren in detail de status van alle observaties voor alle opdrachten. Anderen rapporteren uitsluitend observaties met een hogere risicoscore, eventueel samengevat per bedrijfsproces of per bestuurslid dat ervoor verantwoordelijk is, inclusief statistieken als het percentage verbeteracties dat op schema ligt, uitloopt en tijdig is voltooid. In sommige gevallen kan de CAE het verzoek krijgen om niet alleen te rapporteren of de verbeteractie is voltooid, maar ook of de genomen actie het onderliggende probleem het opgelost. Het vastleggen en meten van aantoonbare verbeteringen dankzij de uitvoering van verbeteracties wordt als een leading practice beschouwd.

## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

De naleving wordt meestal aangetoond door een periodiek geactualiseerd systeem voor de tracering van uitzonderingen, zoals een spreadsheet, database of ander instrument met observaties uit eerdere audits en de bijbehorende geplande verbeteracties, de status ervan en de bevestiging door de internal auditfunctie, zoals hierboven beschreven. Daarnaast worden er voor het senior management en bestuur doorgaans rapportages opgesteld over de status van verbeteracties.





International Professional  
Practices Framework

# Implementatierichtlijn 2600

## Standaard 2600 – Communicatie van de risicoacceptatie

Wanneer het hoofd van de internal auditfunctie meent dat het management een risiconiveau heeft aanvaard dat ontoelaatbaar zou kunnen zijn voor de organisatie, moet het hoofd van de internal auditfunctie dit met het senior management bespreken. Als het hoofd van de internal auditfunctie vaststelt dat deze kwestie niet is opgelost, moet het hoofd van de internal auditfunctie deze kwestie communiceren aan het bestuur.

### **Interpretatie:**

*De identificatie van een door het management aanvaard risico kan worden waargenomen op grond van een audit- of een adviesopdracht, het controleren van de voortgang van door het management genomen maatregelen als gevolg van eerdere opdrachten, of anderszins. Het beslissen over het omgaan met het risico valt niet onder de verantwoordelijkheid van het hoofd van de internal auditfunctie.*

## Vorbereiding

Om Standaard 2600 succesvol te implementeren, moet het hoofd van de internal auditfunctie (Chief Audit Executive (CAE) zich eerst verdiepen in de visie en tolerantie van de organisatie ten aanzien van diverse typen organisatierisico's. Organisaties verschillen in de mate van risico en typen risico's die zij aanvaardbaar achten. Zo aanvaarden sommige organisaties in hogere mate financiële risico's, bijvoorbeeld om uit te breiden naar een nieuwe markt in een land met een onstabiele regering, of om te investeren in een opwindend nieuw product dat een relatief kleine kans op succes heeft maar een hoog rendement als het een succes wordt. Andere organisaties mijden dergelijke financiële risico's en



situaties. Daarnaast verschillen organisaties in de factoren die zij in aanmerking nemen bij het bepalen van het aanvaardbare risiconiveau, zoals de mogelijke impact en waarschijnlijkheid van de risicogebeurtenis en de tijd die het management nodig heeft om een onaanvaardbaar risico te managen.

Indien de organisatie een formeel beleid voor risicomanagement heeft, dat een proces voor risicoaanvaarding kan omvatten, is het belangrijk dat de CAE en de internal auditfunctie hier kennis van hebben.

Conform Standaard 2500 moet de CAE ook een systeem opzetten en onderhouden om toe te zien op de opvolging van de aan het management geapporteerde bevindingen.

Daarnaast is het nuttig als de CAE weet hoe kwesties met een hoger risico gewoonlijk binnen de organisatie gecommuniceerd worden. Mogelijk wordt in bestaand beleid beschreven welke communicatieaanpak de voorkeur heeft. Het risicomanagementbeleid kan bijvoorbeeld richtsnoeren voor de tijdigheid, de hiërarchie van de rapportage en soortgelijke aspecten bevatten.

## Overwegingen bij de implementatie

In het kader van het monitoren van de opvolging van bevindingen en de bijbehorende verbeteracties, kan het gebeuren dat de CAE kwesties met een hoog risico observeert die niet tijdig worden opgelost of die een hoger risico inhouden dan de organisatie normaliter zou aanvaarden en dus onaanvaardbaar zijn voor de organisatie.

Het voortdurende monitoringsproces is niet de enige manier waarop een CAE onaanvaardbare risico's identificeert. Een effectieve CAE zet diverse werkwijzen in om op de hoogte te blijven van organisatierisico's. Zo kan de CAE informatie ontvangen van medewerkers van de internal auditfunctie over belangrijke risico's die zij tijdens hun assurance- of adviesopdrachten hebben geïdentificeerd. Of de organisatie hanteert een proces voor risicobeheer (Enterprise Risk Management (ERM)) om belangrijke risico's te identificeren en monitoren; het kan zijn dat de CAE betrokken is bij dit proces. Daarnaast kan de CAE door het opbouwen en onderhouden van een op samenwerking gebaseerd communicatienetwerk met het management op de hoogte komen van een gebied in de organisatie met een opkomend risico. Ook streven CAE's ernaar om op de hoogte te blijven van sectortrends en

veranderingen in wet- en regelgeving om zo mogelijke en opkomende risico's beter te kunnen herkennen.

Ongeacht hoe een onaanvaardbaar risico wordt geïdentificeerd, moet de CAE dit risico aan het senior management communiceren indien de CAE vaststelt dat het risico hoger is dan de organisatie normaliter zou aanvaarden en de CAE meent dat het risico niet tot een aanvaardbaar niveau is terug gebracht. Voorafgaand aan deze rapportage bespreekt de CAE de kwestie meestal met de leden van het management die verantwoordelijk zijn voor het risicogebied om de zorgen duidelijk te maken, inzicht te krijgen in het standpunt van het management en een proces overeen te komen om het risico te managen. Als hierover echter geen overeenstemming wordt bereikt, moet de CAE de kwestie doorverwijzen naar het senior management. Indien het risico ook na een soortgelijke bespreking met het senior management nog steeds niet is ondervangen, moet de CAE de kwestie rapporteren aan het bestuur. Het is dan aan het bestuur om te besluiten hoe men de kwestie samen met het management aanpakt.

De CAE gebruikt oordeelsvorming om te bepalen hoe en hoe snel dergelijke zaken aan wie moeten worden gecommuniceerd. Hij of zij doet dit op basis van de aard en urgentie van de kwestie, de mogelijke impact ervan en de eventuele bestaande procedures. Als bijvoorbeeld wet- of regeling is overtreden, moet dan het hoofd van de juridische afdeling worden geraadpleegd? En moet het risico worden gecommuniceerd in een besloten vergadering met een bestuurslid of in een functie overschrijdende vergadering die wordt bijgewoond door vele vaktechnische specialisten?

Standaard 2600 is van toepassing op zeer belangrijke risico's die naar het oordeel van de CAE het door de organisatie getolereerde niveau overstijgen. Hierbij valt te denken aan:

- Risico's die de reputatie van de organisatie kunnen schaden.
- Risico's die mensen persoonlijk kunnen schaden.
- Risico's die kunnen leiden tot aanzienlijke boetes door toezichthouders, boetes, restricties op bedrijfsactiviteiten of andere financiële of contractuele sancties.
- Afwijkingen van materieel belang.
- Fraude of andere strafbare feiten.
- Ernstige belemmeringen voor het realiseren van strategische doelstellingen.



## Overwegingen bij het aantonen van de naleving

De naleving kan worden aangetoond door de notulen van vergaderingen waarin een kwestie met een belangrijk risico is besproken met het senior management, het bestuur of een risicocommissie. Indien de CAE het onaanvaardbare risico rapporteert in een gesprek onder twee ogen of in een besloten vergadering, kan een memorandum worden opgesteld om de stappen te documenteren die zijn genomen om het management en bestuur op de hoogte te brengen van het risico. Daarnaast kan de naleving indirect blijken uit bepalingen in het handboek van de internal auditfunctie die de vereisten op grond van Standaard 2600 en voor het rapportageproces van de organisatie uiteenzetten.

