

Rolverandering van de internal auditor en de gevolgen voor de audit-vaardigheden

J.F. Dingemanse

I Inleiding

Binnen veel interne accountantsdiensten kan een ontwikkeling worden waargenomen van traditionele financial auditing naar operational auditing en vormen van integrated auditing. De internal audit-afdeling moet voortdurend zijn nut bewijzen door 'audit-producten' af te leveren, waaraan zowel door het decentraal als het topmanagement toegevoegde waarde wordt toegekend. In dit kader wordt met toegevoegde waarde bedoeld dat de internal auditor kan voorzien in de behoeften van het management aan zekerheden bij toenemende complexiteit van de bedrijfsprocessen en dynamiek van de omgevingsfactoren. Deze zekerheden hebben al geruime tijd niet alleen betrekking op kwaliteitsaspecten van de informatievoorziening maar ook op de efficiency en effectiviteit van operationele- en besturingsprocessen en de beheersing van de aanwezige bedrijfsrisico's. De manager wil weten of de risico's voldoende zijn onderkend en bevestiging dat de getroffen beheersingsmaatregelen binnen zorgsystemen als toereikend en adequaat mogen worden beschouwd.

Aan de medewerker van de traditionele interne accountantsdienst (IAD), die inmiddels in vele organisaties met internal auditor een andere functiebenaming heeft gekregen, werden jarenlang de rollen van verificateur, fraudeontdekker, sparringpartner van de financieel manager en expert in accounting toegekend. Gupta en Ray (1992) menen dat eigentijdse rollen van internal auditors kunnen zijn: pro-actieve auditor en partner voor het management, beoordelaar van (computer)systemen, 'change analyst' en coördinator van audits van meerdere aspectsystemen

waaronder de financial audit die is opgedragen aan de externe accountant. Een veel gehoorde verwachting is dat de full financial audit-functie, die gericht is op de certificering van de interne jaarrekening als kerntaak, geheel zal verdwijnen.

Vele internal auditors hebben echter voor de financiële controle- en adviestaak hun opleiding en beroepsvorming genoten. De onomkeerbare en fundamentele veranderingen in de functie en taken hebben inmiddels geleid tot forse aanpassingen van profielsen. Een nieuw element in internal auditing is de intensivering van de werkrelatie met andere specialisten binnen de organisatie, die zich ook met auditing van zorgsystemen – daarbij gedeeltelijk het deskundigheidsgebied van de internal auditor betredend – bezig zijn gaan houden. Deze ontwikkelingen dwingen de manager van de IAD in zijn personeelsbeleid aandacht te besteden aan de aanpassing van attitude en rolomvatting van internal auditors en tot selectie van auditors op grond van andere vaardigheidseisen. De rolverandering impliceert een andere mix van vaardigheden waarover een goede internal auditor dient te beschikken. De toegenomen aandacht voor sociaal-communicatieve vaardigheden, naast vaktechnische competenties en de hoge eisen die gesteld worden in functieprofielen, wijzen onder meer hierop.

J.F. Dingemanse RA studeerde in 1981 af als registeraccountant. In 1997/1998 volgde hij de postdoctorale opleiding Internal/Operational auditing aan de Erasmus Universiteit in Rotterdam. Hij is sinds 1985 werkzaam bij OZ Zorgverzekeringen in Breda in de functie hoofd stafafdeling Internal Audit.

In dit artikel wordt een beschouwing gegeven van deze rolverandering. Eerst wordt gepoogd het rolbegrip te omschrijven en zes roltypen te onderscheiden. Door middel van een onderzoekstypologie wordt in paragraaf 2 het onderscheid tussen klassieke rollen en moderne rollen verduidelijkt. Vervolgens worden overwegingen besproken, die de internal auditor bij de bepaling van een passende rol kan gebruiken (paragraaf 3). Een overzicht van de relaties tussen de zes rollen en acht audit-vormen vormt de kern van paragraaf 4. In paragraaf 5 worden drie soorten vaardigheden voor auditors besproken. In de volgende paragraaf (paragraaf 6) worden relaties gelegd tussen de zes generieke rollen en vaardigheden. De slotparagraaf bevat een synthese en eindconclusie.

2 Rolbegrippen en roltypen

Van Dale's Groot Woordenboek geeft als omschrijving van rol onder andere: 'individueel gedrag in een sociale omgeving'. De rolopvatting van een persoon komt tijdens het optreden in een specifiek geval tot uiting in de rolinvulling c.q. het feitelijk gedrag van het individu en in de waarnemingen van zijn handelen en gedragingen door de andere actoren en belangstellenden. De keuze van de rolinvulling is in principe gebonden aan één opdracht.

In de inleiding heb ik gewezen op de overgangssituatie waarin vele internal auditors verkeren. De kans op rolonduidelijkheid is dan groot, dat wil zeggen dat het de internal auditor niet duidelijk is welke rol er eigenlijk van hem wordt verwacht in een specifieke opdracht. J.M.C. Nathans (1997) noemt drie oorzaken waardoor interne adviseurs – en deze oorzaken gelden mijns inziens evenzeer voor internal auditors – hiermee te maken kunnen krijgen. Deze drie oorzaken zijn: rolverwachtingen zijn niet gecommuniceerd, de adviseur of auditor heeft de communicatie niet begrepen, of er bestaan aanvankelijk geen verwachtingen. In de eerste twee gevallen kan een gesprek met de opdrachtgever opheldering verschaffen. In het laatste geval zal eenzijdig de rolinvulling gekozen kunnen worden. De kans op een rolconflict is dan echter aanwezig omdat in een laat stadium kan blijken dat de feitelijke rolinvulling verschilt van de door de opdrachtgever gewenste rolinvulling.

Overigens zal een internal auditor binnen de uitvoering van een opdracht meerdere rollen – weliswaar met accentverschillen en meestal successievelijk – kunnen vervullen. Dit kan tot een conflict tussen eigen rolopvattingen leiden omdat hij de rollen onderling strijdig acht. Op dit zogenaamde collisiongevaar kom ik nog terug.

Hoewel in de literatuur vele specifieke rollen van internal auditors worden genoemd, dien ik mij te beperken tot de bespreking van zes generieke rollen om de rolveranderingen nog inzichtelijk te kunnen houden. Een generieke rol definieer ik als een terugkerend specifiek gedragspatroon. Sommige auteurs onderscheiden maar twee gedragspatronen, die zij als het inspectiemodel en het consultancymodel aanduiden. Ik beschouw deze modellen als uitersten van een continuüm. Ik onderscheid de volgende zes generieke rollen, die naar mijn mening door internal auditors in de huidige praktijk meer of minder frequent worden vervuld:

- 1 systeemevaluator;
- 2 inspecteur (toetser namens het topmanagement);
- 3 verificateur;
- 4 adviseur/consultant (van het decentrale management);
- 5 assessor;
- 6 facilitator.

Ad 1: Systeemevaluator

In de rol van systeemevaluator geeft de internal auditor een waardeoordeel over kwaliteitsaspecten van de opzet van een systeem (bijvoorbeeld een informatiesysteem of een budgetteringssysteem) ten behoeve van een opdrachtgever die de mate van toereikendheid en/of doeltreffendheid op objectieve wijze wil laten vaststellen.

Ad 2: Inspecteur

De inspectierol betreft het met tijdsintervallen en desgewenst met behulp van steekproeven vaststellen dat procedures in de dagelijkse praktijk verlopen zoals in de opzet, die is vastgelegd in schema's, werkinstructies, manuals en dergelijke, door het management is bedoeld. De inspecteur toetst/keurt derhalve de kwaliteit van de uitvoering met behulp van door hemzelf ontworpen testprocedures aan normen (bijvoorbeeld de opzet van de business controls) en stelt vast of er afwijkingen zijn opgetreden of fouten zijn gemaakt.

Ad 3: Verificateur

De rol van verificateur impliceert dat door de auditor wordt vastgesteld dat een bewering (bijvoorbeeld omtrent een reeks gebeurtenissen) of gepresenteerd gegeven volledig, juist en overeenkomstig de werkelijk is.

Ad 4: Adviseur/consultant

De rol van intern adviseur of consultant voor het management omvat het vanuit de positie van stafmedewerker op basis van diagnostisch en/of evaluerend onderzoek uitbrengen van concrete voorstellen, die beogen tot een verbetering van een systeem, proces of toestand te komen, en dikwijls het begeleiden van het veranderingsproces (als change analist of change agent).

Ad 5: Assessor

Als assessor wordt de auditor belast met het bepalen van een score of een beste schatting aangaande een onderwerp of zaak waarover informatie is verkregen op basis van een zelf of door anderen uitgevoerd inventariserend of descriptief onderzoek.

Ad 6: Facilitator

De rol van de internal auditor als facilitator impliceert het ondersteunen van een groepsproces zodat op kwalitatief hoogwaardige wijze het doel wordt bereikt. De facilitator kan zowel bij de voorbereiding als de uitvoering een bijdrage leveren en kan indirect (bijvoorbeeld middels logistieke diensten of het ontwerpen van tools), dan wel direct (als gespreks- of projectleider) betrokken zijn.

Het is stellig niet langer een vanzelfsprekendheid dat de internal auditor die wordt gevraagd te participeren in de uitvoering van evaluatieve onderzoeken, daarin steeds een toetsende taak c.q. de rol van beoordelaar en/of inspecteur van de zorgsystemen vervult. Andere rollen zoals facilitator in het kader van een project Total Quality Management of Control Self Assessment, coördinator van geïntegreerde audits of consultant bij de aanpak van een inrichtingsvraagstuk van een managementcontrolestelsel komen steeds vaker voor.

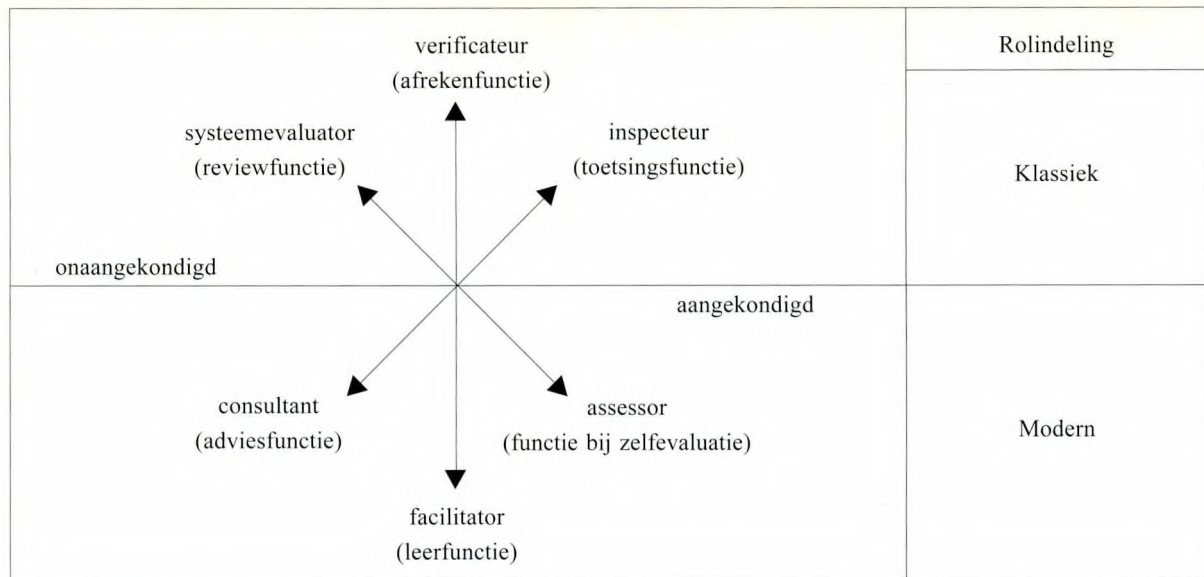
L. Paape (1995) heeft erop gewezen dat bij voortdurende veranderingen in organisatiestructuren en -werkwijzen onder invloed van allerlei

organisatiekundige stromingen de *soll*-positie een 'moving target' is geworden. In zo'n situatie wordt het uitvoeren van een audit of toets op bestaande processen een heel lastige opgave en zal op aandrang van de hoogste leiding de auditor, die bekend is met de bij het oplossen van inrichtingsvraagstukken te stellen eisen, als adviseur ingeschakeld worden. Het karakter van zijn werkzaamheden verschuift van toetsen naar (mee)ontwerpen. Dit roept de vraag op hoe de internal auditor moet omgaan met adviesopdrachten en de verwachtingen van zijn opdrachtgever en klanten betreffende zijn rolinvulling. Hij moet bedacht zijn op het ontstaan van rolconflicten of dilemma's en vooraf zijn positie bepalen. Nu zijn auditors nogal beducht voor het collisiegevaar omdat zij in de rol van inspecteur geconfronteerd kunnen worden met eigen – imperfecte – adviezen. Deze term uit de leer van de accountantscontrole heeft naar mijn mening voor de externe auditor van financiële informatie een andere betekenis dan voor internal auditors. Voor de externe (financial) auditor is zelfs het vermoeden bij derden van gebrek aan objectiviteit door het vervullen van de adviseursrol een aantasting van de bestaansgrond van zijn primaire functie. Voor de internal auditor geldt dat zijn positie en mate van objectiviteit grondig besproken kunnen worden met de opdrachtgever en de interne klanten.

In het kader van het dilemmavraagstuk is een aardige onderzoekstypologie ontwikkeld door een werkgroep van het Platform Doelmatigheid, die in het door het NIVRA uitgegeven studierapport *Inbedding van doelmatigheid* (1997) een aantal facetten van onderzoeken aan de hand van spanningsbogen belicht. Hoewel het gebruik van dit analytisch kader aan doelmatigheidsonderzoek – als een specifieke audit-vorm – is verbonden, zijn naar mijn mening de twee invalshoeken 'functie van het onderzoek' en 'onderwerp van het onderzoek' heel geschikt om de rolinvulling van de internal auditor voor de twee onderscheiden gedragsmodellen transparant te maken.

Figuur 1 (zie pagina 180), een bewerking van een schema uit genoemd studierapport, geeft een aantal tegenpolen weer bij een beschouwing van het keuzevraagstuk van een klassieke versus een moderne rolopvatting.

In deze figuur is sprake van twee categorieën



Figuur 1: Klassieke versus moderne rollen

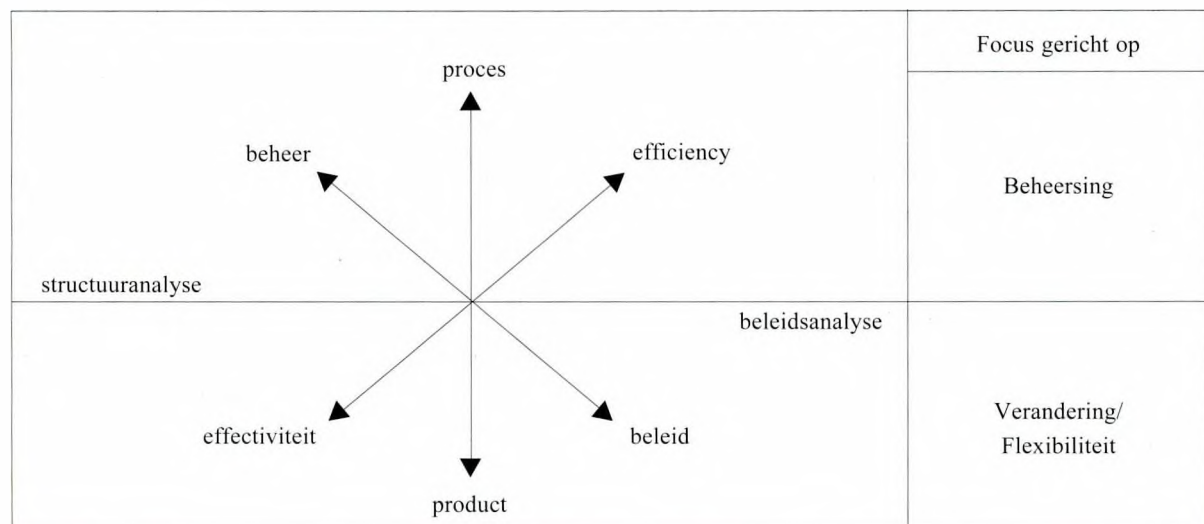
essentieel verschillende rollen. Boven de horizontale as vinden we de klassieke rollen van de onderzoeker als inspecteur of uitvoerder van een beoordeling na een verplichte doorlichting. De auditor bepaalt de inhoud en omvang van het onderzoek geheel zelfstandig vanuit zijn vak-kennis. De normen, eisen of voorschriften zijn eenduidig en bekend. Deze onderzoeken passen in een afrekencultuur en worden vaak met een ‘overvalskarakter’ ingericht.

Onder de horizontale as vinden we de auditor in de adviseursrol of als facilitator bij een self assessment-onderzoek. De opdrachtgevende

manager bepaalt hier de inhoud en omvang van het onderzoek dat wordt ingesteld in de organisatie, die zelflerend wil zijn.

Vanuit het onderwerp van het onderzoek kan ook een dergelijk assenstelsel van tegenpolen worden opgezet waarbij kan worden aangegeven waar de focus tijdens het onderzoek op wordt gericht. Figuur 2 is eveneens een door ondergetekende bewerkte schema uit het rapport ‘Inbedding van doelmatigheid’.

Boven de horizontale as treffen we als onderwerpen voor onderzoek aan: de inrichting/



Figuur 2: Beheersings- versus veranderingsgericht onderzoek

besturing van het primaire proces, de wijze waarop vorm is gegeven aan kaders voor het beheer van de interne bedrijfsvoering en de efficiency (als onderdeel van het containerbegrip doelmatigheid). Bij dergelijke onderzoeken zal de auditor de rol van toetsers of beoordelaar vervullen waarbij hij vooral zal letten op beheersbaarheid en mate van beheersing.

Onder de horizontale as treffen we als onderwerpen voor onderzoek aan: het beleid oftewel de wijze waarop de doelstellingen- en activiteitenanalyse is uitgevoerd, de effectiviteit van het gevoerde beleid of een product. Het productgerichte onderzoek kan bijvoorbeeld een imago-onderzoek of een projectorganisatie betreffen. Hierbij is de centrale vraag meestal of het beleid aanpassing of rigoureuze verandering behoeft. De auditor zal bij deze onderwerpen als consultant benaderd worden.

3 Overwegingen bij bepaling van de rol

Overwegingen voor de auditor bij het maken van een keuze uit optionele rolinvullingen c.q. een inspectiemodel of een consultancymodel kunnen zijn:

- verwachtingen van de opdrachtgever. Bij een financial audit-opdracht zal over de rolinvulling, die de opdrachtgever verwacht van de auditor geen uitgebreid overleg nodig zijn; bij uitvoering van een operational audit zijn de scope van de opdracht en de invulling van de rol op voorhand minder eenduidig en doet de auditor er verstandig aan de verwachtingen bij de opdrachtgever te onderzoeken; verwachtingen van de audit-klienten, dat zijn bijvoorbeeld managers van business units, omtrent ondersteuning bij de uitwerking en implementatie van adviezen/verbetervoorstellen;
- het stadium van ontwikkeling van het te onderzoeken bedrijfsproces c.q. de mate van

- volwassenheid van het bedrijfs onderdeel;
- of sprake is van een sterk centralistisch bestuurd organisatie of een grote mate van decentralisatie van beslissingsbevoegdheden; als voor veel aspecten van de bedrijfsvoering door het topmanagement een tight controlmodel wordt gekozen, tendert de rolinvulling voor de auditor naar het inspectiemodel;
- de cultuur binnen de organisatie. Er zijn voor de auditor relevante cultuuraspecten. Als een afrekencultuur – in tegenstelling tot een ‘laissez-faire’-cultuur – overheerst, zal het lijnmanagement de ‘producten’ van de auditor in de ‘afrekening’ betrekken. In een cultuur, die permanent leren stimuleert – in tegenstelling tot een op incidenten reagerende organisatie – liggen de moderne rollen meer voor de hand. In de zelflerende organisatie zullen self assessments waarschijnlijk ingang hebben gevonden en de faciliterende rol van de internal auditor kan bijdragen aan motivatie en acceptatie van zijn voorstellen om verbeteringen in te voeren (bijvoorbeeld invoering van beheersingsmaatregelen).

Bij genoemde culturele aspecten kan een relatie onderkend worden met de rolindeling van figuur 1. Dit wordt in tabel 1 schematisch in beeld gebracht.

Overwegingen voor de rolinvulling zijn niet alleen te vinden door kennis te nemen van verwachtingen bij betrokkenen binnen de organisatie, het besturingsmodel of de bedrijfscultuur, maar ook met gedragsregels en met standaards voor de beroepsuitoefening dient bij de rolbepaling rekening te worden gehouden.

Als de onderzoeksfocus verschuift van de betrouwbaarheid naar de relevantie van de informatievoorziening en van de kwaliteit van de interne controle naar de toereikendheid van

Tabel 1: Relatie tussen cultuuraspecten en roltypen

Organisatiecultuur	Passende rol voor de auditor	
	Klassiek	Modern
Afrekenen 'Laissez-faire'	Inspecteur/verificateur	Assessor/zelfevaluatie
Permanent leren Reageren op incidenten	Inspecteur/systeembeoordelaar	Consultant/facilitator

management- en operational-controlprocedures waarbij de rol van de internal auditor in de beleving van het (top)management moet veranderen van inspecteur naar consultant, zal hij zich moeten afvragen of vaktechnische standaards en gedrags- en beroepsregels wellicht grenzen stellen aan de aanvaarding van een opdracht. In het bijzonder bij adviesopdrachten – waarbij de van de auditor verwachte rol ondanks overleg ongewis blijft – kan het onderdeel zijn van de hiërarchie voor de operational auditor lastige consequenties hebben. Opdrachten van hogerhand lijken moeilijk geweigerd te kunnen worden tenzij een beroep wordt gedaan op de gedragscode voor internal auditors en handelen naar eigen eer en geweten.

Gediplomeerde auditors zullen in het algemeen lid zijn van een beroepsorganisatie en daarmee onderworpen zijn aan een reglement ongeacht de vervulde functie en de rol waarin zij optreden. Als een auditor voor de keuze staat een opdracht te aanvaarden – en dit geldt ook als het een bijdrage in een multidisciplinair team betreft – zal de vraag gesteld moeten worden: ‘Beschik ik over voldoende deskundigheid en de benodigde vaardigheden en kan ik mijn werkzaamheden conform vaktechnische normen en standaards uitvoeren?’ Hoe reëel en dringend de behoeften van de opdrachtgever of klant ook mogen lijken, als de auditor op deze vraag een ontkennend antwoord moet geven, kan hij de opdracht niet accepteren.

Belangrijke internationale standaards en specifieke normen zijn vastgesteld door de multinationalaal samengestelde Internal Auditing Standards Board van het IIA Inc. en hebben onder andere betrekking op de onafhankelijkheid, professionele vaardigheden en kennisvereisten. Deel II van het CIA-examenprogramma is grotendeels gewijd aan benodigde ‘skills’. De normen leggen aan de leden van het IIA Inc. een morele verplichting op. Het uitgangspunt is dat Internal Auditing een onafhankelijke ‘appraisal function’ is en dat de internal auditor het management en de raad van bestuur informatie verschaft over de effectiviteit en adequate inrichting van de internal controlsystems en over de kwaliteit van de prestaties. Dit impliceert dat elke rol, positionering en te leveren product of dienst door de internal auditor vooraf op strijdigheid met de normen dient te worden onderzocht. De hantering

van specifieke normen in de dagelijkse praktijk van de internal auditor staat echter onder invloed van de omgeving waarin hij moet fungeren en de omvang en structuur van organisaties verschillen. Evenzo zijn er verschillen tussen landen en economische branches. Dat de beroepsregels, die eisen stellen aan de onafhankelijkheid, objectiviteit en reikwijdte van de functie, rigide zouden zijn en andere rollen dan beoordelaar van systemen, inspecteur of verificateur zouden uitsluiten is naar mijn mening een onjuiste opvatting. De rol van facilitator of consultant mag vervuld worden onder de voorwaarden dat alle belanghebbenden op de hoogte zijn van de rol en aard van de opdracht die aan de internal auditor gegeven is.

4 De relaties tussen onderzoekstypen en rollen

In deze paragraaf wil ik mijn beschouwing van rollen afronden met een overzicht waarbij, uitgaande van audit-vormen en doelstellingen, wordt weergegeven in welke rol(len) de internal auditor gewoonlijk zal fungeren. Er is daarbij sprake van accentverschillen omdat meerdere rollen binnen het onderzoekstype kunnen en dikwijls zullen worden vervuld.

Tabel 2 geeft in matrixvorm de relaties weer waarin de rolaccenten per audit-vorm tot uitdrukking komen. Drie kruisjes betekent een zwaar accent.

5 Soorten vaardigheden voor auditors

Onder audit-vaardigheden versta ik niet alleen vaktechnische vaardigheden, maar ook interpersoonlijke en adviesvaardigheden. De volgende definities van vaardigheden zijn gebaseerd op Peter Block (1997).

- *Technische vaardigheden* betreffen het weten waar de cliënt het over heeft of het weten hoe iets gedaan moet worden in de zin van de juiste doorlichtingsmethode kunnen selecteren, de technieken correct toe kunnen passen en behendig met audit-tools om kunnen gaan.
- *De interpersoonlijke vaardigheden* heeft de auditor nodig om met mensen te werken, om tijdens gesprekken inlichtingen te vergaren, om een netwerk op te bouwen, om ideeën in woorden om te zetten, om goed te kunnen luisteren en te kunnen faciliteren c.q. steun te verlenen.

Tabel 2: Matrix van auditvormen en rollen

<i>Audit-vorm</i>	<i>Doelstelling</i>	<i>Systeem-evaluator</i>	<i>Inspecteur</i>	<i>Verificateur</i>	<i>Adviseur</i>	<i>Assessor</i>	<i>Facilitator</i>
Financial audit	– Beoordelen van het stelsel van financial controls	xxx	x		xxx		
	– Certificering financiële verantwoording	xx	xx	xxx	x		
Compliance audit	Vaststellen mate van naleving van procedures, standaards, wet- en regelgeving		xxx	xx			
EDP-audit	Oordelen over de kwaliteit van:						
	– structuur en proces	xx	x		x		
	– verwerkingsorganisatie	xx	xx		x		
	– informatiesystemen (productcertificaten)	xxx					
Operational audit	Verkrijgen zekerheid over effectiviteit van business controls	xxx	x		xxx		
Performance audit	Beoordelen van efficiency en effectiviteit van de geleverde prestaties	x				xx	
Control & Risk Self Assessment	Verbeteren rapportage over control en riskmanagement						x
Forensic accountancy	Opsporing en bewijsvoering in fraudezaken			xx			x
EFQM self assessment	Bevordering integrale kwaliteit (Total Quality Management)					xx	x

- De *adviesvaardigheden* betreffen het zetten van een aantal stappen in de juiste volgorde om effectief te zijn. Van veel auditors wordt verwacht dat zij bij de uitwerking van aanbevelingen in audit-rapporten – vaak niet meer dan adviezen om aan een risico of tekortkoming aandacht te besteden – en bij de invoering van maatregelen een pro-actieve rol vervullen. Dit is niet het overnemen van de managementtaak. Bedoelde stappen betreffen het maken van afspraken over de aanpak van de problematiek, het stellen van het probleem en de diagnose, het verkrijgen van feedback op de diagnose en het genereren van oplossingen, de implementatieplanning opstellen en besluitvorming (go/no go-beslissing).

Deze drie categorieën kunnen schematisch worden toegelicht (zie tabel 3 op pagina 184). De opzet van tabel 3 is ontleend aan Peter Block en

door mij aangepast om de vaardigheden voor auditors per onderscheiden rol te identificeren en in te delen.

6 De relatie tussen rollen en vaardigheden voor auditors

Ook bij de vervulling van de moderne rollen maakt de auditor gebruik van technieken en gereedschappen. Een vraag, die kan worden gesteld luidt: Is er sprake van gebruik van sterk verschillende technieken en andersoortige gereedschappen of is veeleer de wijze van toepassing een andere? Het antwoord op deze vraag is medebepalend voor de aard en het vereiste niveau van de vaardigheden die de internal auditor moet bezitten om succesvol in zijn rol te zijn. Ik zal per roltype nagaan van welke selectie van audit-tools de auditor in elk van de zes veel vervulde rollen zich bedient en de vereiste vaardigheden typeren.

6.1 *Systeemevaluator*

Om zich een waardeoordeel over de inrichting van een systeem te kunnen vormen, zal de auditor de functionele eigenschappen moeten vergelijken met een set van algemene en specifieke normen die in de opdrachtformulering zijn afgesproken. De meest gebruikte tools bij de systeemdoorlichting zijn: het verkrijgen van inlichtingen, deskresearch en eigen waarneming. Hij maakt gebruik van interviews en/of enquêtes, doorlichtingen met behulp van checklists en referentiedocumenten en het verkrijgen van 'physical evidence' door met de systeemgebruikers het systeem in werking waar te nemen. Voor de oordeelsvorming zal de auditor meestal een risicoanalytische benadering kiezen.

Voor de vraaggesprekken en de schriftelijke enquëtering kan de auditor in veel gevallen gebruikmaken van standaardvragenlijsten en deze desgewenst aanpassen. Hierbij is de vaardigheid

om systematisch-analytisch te werk te gaan om informatie over een complex object te verzamelen onmisbaar. Aan de sociaal-communicatieve vaardigheden, die van essentieel belang zijn bij ongestructureerde of vrije-attitude-interviews, worden geen bijzondere eisen gesteld. De nadruk tijdens interviews ligt vooral op het vergaren van feiten en kennis van eigenschappen van een systeem en niet op het inventariseren van meningen van geïnterviewden. Tijdens deskresearch wordt systeemdokumentatie doorgenomen en is het belangrijk dat de auditor zich kan inleven in systeemfuncties en werking van processen. Deze vaardigheid is nodig om te kunnen beoordelen of de documentatie en bij fysieke waarneming of de implementatie voldoet aan betreffende normen. Bij het presenteren van de uitkomsten van een systeemaudit is het doel informatieoverdracht. De vorm is meestal de schriftelijke rapportage; vaardigheid op het gebied van schrijfmanagement is daarbij belangrijk. De conclusie luidt: het accent

Tabel 3: Een overzicht van vaardigheden voor auditors

<i>Technische vaardigheden</i>	<i>Interpersoonlijke vaardigheden</i>	<i>Adviesvaardigheden</i>
Kenmerkend voor het vakgebied:	Werken met mensen vergt:	Vereisten van adviesfasen:
1 Weten waar de auditee het over heeft (bijvoorbeeld): <ul style="list-style-type: none"> - accounting - automatisering - riskmanagement - milieuwetgeving - procesbesturing - planning - systeemanalyse 	<ul style="list-style-type: none"> - vraaggesprekken voeren - luisteren - managementstijlen onderscheiden - netwerken - vertrouwensrelaties opbouwen - behulpzaam zijn - groepsprocessen organiseren - weerstand voelen - assertief zijn - presentaties houden - confronteren - schriftelijk rapporteren - corresponderen 	1 Aanpak bespreken: <ul style="list-style-type: none"> - risico of probleem motiveren - het hoofd bieden aan gemengde reacties en bezwaren - een oplossing zoeken voor gezichtsverlies van de manager 2 Diagnose stellen: <ul style="list-style-type: none"> - probleem uitdiepen (meerdere analyse-niveaus zijn mogelijk) - vraaggesprekken beschouwen als interventie 3 Oplossingen genereren: <ul style="list-style-type: none"> - problem solving - creatieve houding - omgaan met weerstand 4 Planning opstellen: <ul style="list-style-type: none"> - presenteren 5 Besluitvorming: <ul style="list-style-type: none"> - leiden van groepsbijeenkomst - richten op hier-en-nu keuzes - negatieve beslissing niet persoonlijk opvatten

ligt op technische vaardigheden, met name op het omgaan met methoden om componenten en functies van systemen te analyseren, beheersmaatregelen te identificeren en risico's te evalueren.

6.2 *Inspecteur*

Om de kwaliteit van de systeemwerking of correcte uitvoering van opdrachten over een gekozen periode te kunnen vaststellen zal de auditor directe en indirecte waarnemingen moeten verrichten teneinde afwijkingen op het spoor te komen. Veelgebruikte technieken zijn (attributieve) steekproeven en kwantitatieve methoden voor gegevens-, trend- en correlatieanalyses. Voor het vaststellen van feiten maakt de inspecteur onder andere gebruik van gestructureerde vraaggesprekken met uitvoerders van transacties en opdrachten om vast te stellen dat zij proces- en instructieschema's hebben begrepen en conform deze schema's werken. De vaardigheden voor deze audit-rol betreffen het omgaan met flowcharttechnieken en het vervaardigen van vragenlijsten. Bij het gebruik van vragenlijsten is het uit oogpunt van betrouwbaarheid van de verkregen inlichtingen noodzakelijk dat de auditor kan inschatten of hij voldoende informanten heeft benaderd of toereikende controlevragen heeft ingebouwd. Ervaring en routine zijn hiervoor onmisbaar. Voor het opzetten en uitvoeren van testprocedures is met name kennis van de normen nodig respectievelijk vaardigheid in het documenteren van bevindingen. Een zekere dosis sociaal-communicatieve vaardigheid is belangrijk om de auditte op zijn gemak te stellen. Conclusie: ook voor deze rol kan worden vastgesteld dat de technische vaardigheden overheersen en dat aan interpersoonlijke vaardigheden geen bijzondere eisen worden gesteld.

6.3 *Verificateur*

Voor de invulling van deze 'oude' rol heeft de interne (financial) auditor al vele decennia de beschikking over gereedschappen om de echtheid, juistheid of validiteit van een te controleren gegeven vast te stellen. Hij kan het gegeven toetsen aan in- en externe bewijsdocumenten, gebruikmaken van verklaringen van derden, verbanden vaststellen enzovoort. Bedrevenheid in deze technieken is tamelijk snel aan te leren en de tools worden hoofdzakelijk routinematig toege-

past door internal auditors die veel materiekkennis van het controleobject bezitten. Dus: de noodzakelijke vaardigheden zijn vooral vaktechnische vaardigheden om zogenoemde 'documentary evidence' en 'analytical evidence' te vergaren.

6.4 *Intern adviseur/consultant*

De accentverlegging naar pro-actieve internal auditing betekent dat de succesvolle auditor om effectief te kunnen functioneren als consultant – dat wil zeggen voorstellen geaccepteerd krijgen vanuit een niet-hiërarchische positie – naast een goede beheersing van zijn eigen vakdiscipline tevens de technieken en nieuwe strategieën anders moet leren gebruiken. Dit vergt vaardigheden om weerstanden te detecteren en te overwinnen en veranderingsprocessen te begeleiden. Een instrument om daarbij voeling met de omgeving te houden is netwerken. De auditor als adviseur helpt problemen op te lossen. De literatuur is rijk aan families van (creativiteits)technieken, bijvoorbeeld associatieve technieken, zoals brainstormen, confrontatietechnieken, zoals synectics waarbij van analogieën gebruik wordt gemaakt, morfologische technieken, zoals attribute listing waarbij men dimensies of karakteristieken in kaart brengt om vervolgens per dimensie alternatieven te bedenken en te trachten de karakteristiek profijtelijk te veranderen. Er is ook een familie van analysetechnieken waartoe krachtenveldanalyse, systeemanalyse en value analysis behoren.

P. Block (1997) legt de nadruk op een goede voorbereiding van elke adviesopdracht waartoe het afsluiten van een sociaal contract behoort. De internal auditor in een adviseursrol dient te zorgen voor helderheid over bestaande verwachtingen bij contractpartijen. Naast hemzelf kunnen dit zijn: de opdrachtgever, de geadviseerde (het decentraal management) en zijn eigen baas (de manager van de afdeling). Vaardigheid in contractonderhandeling is dus ook een noodzakelijke adviesvaardigheid naast onder andere diagnoses kunnen stellen, geplande interventies plegen, feedback uitlokken en groepsbijeenkomsten kunnen leiden zodat besluiten totstandkomen.

Interpersoonlijke vaardigheden voor deze rol zijn: luisteren, steun verlenen, binnen redelijke grenzen van mening verschillen (confrontaties aangaan), vrije-attitude-interviews afnemen. In

tegenstelling tot het volledig gestructureerde interview aan de hand van een standaardvragenlijst is het vrije-attitude-interview te beschouwen als een (beginnende) interventie. Het doel van dit type interview is de mening van de ander te inventariseren. Dit is een ander doel dan harde feiten te verzamelen. Bij meningsvorming zijn zowel denken (ratio) als gevoel betrokken en leren voeren van dit soort interviews betekent het aanleren van verbale luistertechnieken.

Andere vaardigheden, die voor de effectieve vervulling van de adviseursrol cruciaal zijn, betreffen motiveren en het beheersen van presentatietechnieken omdat het mondeling rapporteren van (tussentijdse) bevindingen, conclusies en aanbevelingen ten opzichte van schriftelijk rapporteren de voordelen biedt van directe feedback, toelichten van voorstellen, overtuigen, een start maken met acties enzovoort. Conclusie: Deze rol stelt hoge eisen qua interpersoonlijke en adviesvaardigheden. Zonder vaardigheden om scherpe diagnoses te stellen en creatieve oplossingen te bedenken om die aan de klant beargumenteerd te presenteren kan deze rol niet effectief vervuld worden.

6.5 Assessor

De internal auditor kan vanwege zijn expertise gevraagd worden aan een assessment, bijvoorbeeld een self assessment in het kader van een TQM-project op basis van de interviewbenadering, deel te nemen. Hij zal de techniek van het scoringproces moeten beheersen om in het scoringteam te kunnen participeren. Noodzakelijke interpersoonlijke vaardigheden zijn onder andere: consensus bereiken, becommentariëren, feedback geven en schriftelijk rapporteren. Dus: de noodzakelijke vaardigheidseisen liggen hoofdzakelijk op het interpersoonlijke vlak om de resultaten aanvaard te krijgen zodat verbeteracties op gang komen of in de juiste richting doorgaan.

6.6 Facilitator

Sommigen beschouwen Control and Risk Self-Assessment als een auditvorm, waarbij de rol van de internal auditor onder andere het faciliteren van het self-assessmentproces tijdens een workshop kan zijn. De benodigde kennis van technieken heeft met name betrekking op de

dataverzameling, data-analyse en rapportage waarbij het gebruik van CSA-software steeds vaker voorkomt. Bij deze rol komt het hoofdzakelijk aan op goede interpersoonlijke vaardigheden. Barbara Wollmershauser en Jim Baker noemen in CSA Sentinel als 'facilitation skills' observeren, luisteren en vragen stellen en het energieniveau in het groepsproces hoog houden. Observeren is het waarnemen hoe de interactie in de groep verloopt en daar passende respons op geven. Actief luisteren is erop gericht de juiste vragen te genereren. Het stellen van de juiste vragen draagt veel bij aan de helderheid van uitspraken van deelnemers aan een self assessment en aan het vaststellen van de 'wortels' van een probleem. Conclusie: interpersoonlijke vaardigheden in het bijzonder gericht op interactie bij groepsprocessen dienen op hoog niveau beheerst te worden.

In tabel 4 wordt per rol een overzicht gegeven van de belangrijkste benodigde vaardigheden. Het vereiste vaardigheidsniveau verschilt per roltype. Een hoger niveau wordt door het gebruik van meerdere kruisjes aangeduid.

Uit de posities van de kruisjes kan worden afgeleid dat in de moderne rollen veel vaker een appel op interpersoonlijke en adviesvaardigheden gedaan moet worden.

7 Synthese en eindconclusie

Uit de voorafgaande beschouwing van de rolverandering trek ik de volgende conclusies.

De internal auditor dient bedacht te zijn op rolconflicten c.q. verschillen tussen rolopvatting en rolverwachting. De veranderde functiescope vergroot de kans hierop aanzienlijk. Bezinning op de rolinvulling – naast bezinning op deskundigheidseisen – is daarom van belang bij elke nieuwe opdracht.

- De internal auditor kan – mits hij zijn rollen expliciteert en over de noodzakelijke vaardigheden beschikt – meerdere ogenschijnlijk strijdige rollen vervullen.
- Als de internal auditor primair vanuit het consultancymodel zijn rolinvulling gaat bepalen, dan moet hij het zogenaamde collisiongevaar 'dood' verklaren. De huidige werkomgeving en moderne rollen voor de internal auditor bieden hem geen mogelijkheden zich

Tabel 4: Belangrijke vaardigheden per rol

<i>Roltype</i>	<i>Vaardigheden</i>	<i>Technisch</i>	<i>Interpersoonlijk</i>	<i>Adviesgericht</i>
Systeemevaluator	– systemen analyseren – gestructureerde interviews afnemen – tools aanpassen – risico's detecteren – oordelen vormen – schriftelijk rapporteren	xx x xx xx	 x x	
Inspecteur	– omgaan met steekproeftechnieken – flowcharts e.d. interpreteren – gestructureerde interviews voeren – controlevragen stellen – auditee op zijn gemak stellen – confronteren	xx xx	 x x x x	
Verificateur	– gegevens vergelijken – kracht van bewijs beoordelen – verbanden detecteren/concluderen – aanvullende vragen stellen	x xx x	 x	
Consultant	– vertrouwensrelaties opbouwen – onderzoeksdesign maken – model bouwen/hypothesen opstellen – vrije-attitude-interviews afnemen – creatieve oplossingen bedenken – weerstand voelen/wegnemen – sociaal contract sluiten – confronteren en overtuigen – plannen presenteren aan groepen – keuzes afdwingen	 x x	xx xx x x	 xx xx x xx x
Assessor	– scoringstechniek perfect hanteren – consensus bereik – schriftelijk rapporteren	x	 xx xx	
Facilitator	– actief luisteren – vragen stellen – observeren – interactie in de groep bevorderen – gezamenlijk oplossingen genereren		xx xx x x	 xx

langer achter dit gevaar te verschuilen. Als gedragsregel geldt dat hij over zijn functionele positie, (aandeel in) de taakopdracht en mate van objectiviteit afspraken met de opdrachtgever en interne klanten arrangeert.

- Er is sprake van een continuüm van rollen. Als generieke rollen zijn de rol van inspecteur van het topmanagement en die van consultant ten behoeve van het decentrale management als uitersten te beschouwen. Voor het aantal specifieke rollen kan nauwelijks een begren-

zing of uitputtende opsomming worden gegeven.

- De scope van de internal audit-functie en de rolinvulling van medewerkers van de IAD dienen periodiek onderwerp van overleg tussen de hoogste leiding van de organisatie en de manager van de IAD te zijn waarop zo nodig bijstelling kan plaatsvinden.

De rolverandering van beoordelaar van financiële informatiesystemen en verificateur van

interne rapporteringen aan het topmanagement naar pro-actieve internal/operational auditor, die een echte sparringpartner in business voor het management is, stelt zware eisen uit oogpunt van door auditors te beheersen vaardigheden. Hoewel de basale technische deskundigheden bij uiteenlopende rollen veel overeenkomsten vertonen, is er wel sprake van duidelijke verschillen in aard en niveau van interpersoonlijke vaardigheden en adviesvaardigheden. Voor het traceren van relevante problemen komt het formuleren van uitdagende problemen én het bedenken van betere oplossingen in de plaats. Problem solving vergt een grotere mate van creativiteit dan problem finding.

Ook andere professionele vaardigheden laten grote verschillen zien, zoals op de gebieden van oordeelsvorming en sociaal-communicatieve vaardigheid. Als kwalitatieve bevindingen bij doorlichting van beheersmaatregelen in de plaats treden van kwantificeerbare verschijnselen, neemt de onzekerheid voor de auditor toe en is er moed voor nodig om tot een oordeel te komen naast professionaliteit en een goede opleiding. Het als tweede genoemde gebied betreft de omgang met de mensen die zich beoordeeld weten. Het maakt echter een groot verschil of het onderwerp van gesprek een onjuiste presentatie van een gegeven in een maandelijks verantwoording betreft dan wel het beheersinstrumentarium van een hogere manager. De internal/operational auditor komt steeds meer op een terrein waar de manager zich bij uitstek dé expert waant. Wellicht dient in dit verband gesproken te worden van sociaal-communicatieve intuïtie. Het zuiver leren waarnemen van het emotioneel proces dat zich bij de auditee afspeelt, zal voor sommige auditors met weinig invoelingsvermogen erg moeilijk zijn.

Voor verschillende audit-vormen lijken dezelfde onderzoekstechnieken en audit-tools toepasbaar. Qua veranderde onderzoeksfocus en rolinvulling stel ik echter vast dat vaardigheidsniveaus in het algemeen verschillen. Het afnemen van interviews of versturen van vragenlijsten wordt bij vele audit-vormen toegepast maar de operational auditor zal wellicht na afloop over een 'berg' van ongestructureerde gegevens beschikken, die nog geanalyseerd en bewerkt moeten worden om tot het trekken van conclusies te komen. Financial en EDP-auditors hebben het

wat dat betreft gemakkelijker, want zij stellen hun vragen gericht omdat zij werken vanuit een normatief kader. Ook betrekken zij minder aspecten van onderzoeksobjecten in hun audit.

De beslissing tot het uitvoeren van operational audits vanuit een consultancymodel impliceert dat internal auditors, die nog meenden vanuit een 'ivoren toren' te kunnen werken, hun attitude moeten aanpassen en moeten beseffen dat het interactief werken met de auditee leidt tot voortdurend interveniëren in zijn wijze en stijl van werken. Verlopen deze interventies op een weinig tactvolle manier, zal de auditor hoogst waarschijnlijk niet effectief zijn want de acceptatiegraad van aanbevelingen zal gering zijn en van het gezamenlijk opstellen van een actieplan komt weinig of geheel niets terecht.

Mijn eindconclusie luidt dat de veranderende rollen en scope van zijn functie voor de professionele internal auditor vergaande gevolgen hebben voor het vereiste niveau van interpersoonlijke en adviesvaardigheden. Adviseren moet worden beschouwd als tweede beroep en naast de vaktechnisch gerichte onderwerpen hoort verdieping van het inzicht in een adviesmodel en persoonlijk functioneren beslist in de opleiding tot internal/operational auditor thuis. Het aanleren van deze vaardigheden is vooral een zaak van oefenen in de praktijk.

L I T E R A T U U R

- Gupta P., M. Ray, (1992), The changing roles of the internal auditor, *Managerial Auditing Journal*, jrg.7, nr. 1, pp. 3-8.
- Nathans J.M.C., (1997), *Adviseren als tweede beroep/Resultaat bereiken als adviseur*, Deventer, Kluwer Bedrijfsinformatie.
- Paape L., (1995), Internal control en de drijvende continenten van external en internal auditing, *De Accountant*, jrg. 101, nr. 6, februari, pp. 396-401.
- Hofstra P., e.a., (1997), *Inbedding van doelmatigheid*, NIVRA-studierapport no 44, Amsterdam, NIVRA.
- Block P., (1996), *Feilloos adviseren / Een praktische gids voor adviesvaardigheden*, Schoonhoven, Academic Service (Oorspronkelijke titel: *Flawless Consulting, A Guide to Getting Your Expertise Used*).
- Wollmershauser B., J.B. Baker, (1997), *CSA Facilitation Skills*, CSA Sentinel, IIA Inc. and IIA Control Self-Assessment Center, nr. 1, januari, p. 1.