

# Internal/ Operational Auditing is in een volgend stadium van ontwikkeling

Ronald de Korte

## Inleiding

In de postdoctorale opleiding Internal/Operational Auditing, maar bijvoorbeeld ook in het driedaagse VERA-seminar 'Van Operational naar Management Control Auditing', wordt een belangrijk deel van de tijd besteed aan 'auditmethodologie'. Op basis van een auditraamwerk wordt een audit ontworpen gericht op de specifieke vraagstelling van de opdrachtgever. In de bijdrage van Otten, Babeliowsky en Hartog: 'Designing an Effective Operational Audit' (hoofdstuk 10) leest u over 'de auditmethode'. Daarin onderscheiden de auteurs onder meer drie soorten auditvragen en de daarbij passende auditaanpak.

In deze bijdrage aan '20 over Internal/Operational Auditing; bijdragen aan governance & control' treft u eerst een schets aan van de wijze waarop auditors in de praktijk omgaan met de combinatie van audit- en advieswerkzaamheden. Vervolgens wordt een nadere onderbouwing gegeven van de 'auditmethode' door de vergelijking met enkele uitgangspunten uit de wereld van wetenschappelijk bedrijfskundig onderzoek en onder welke voorwaarden toepassing van de auditmethode leidt tot de mogelijkheid om een andere wending te geven aan de te lang door ons als auditors gevoerde discussie: 'audit en/of advies'. Uitwerking van deze werkwijze en bijbehorende rolopvatting in een auditcharter en opleidingsplan, brengt Internal/Operational Auditing in een volgend stadium van ontwikkeling.

Met dit artikel wordt beoogd duidelijk te maken dat:

- de auditor zich, meer dan veelal in de praktijk gebruikelijk, als bedrijfskundig onderzoeker moet gaan opstellen. We kunnen van de attitude en aanpak van de organisatie-onderzoeker veel leren.
- een beter antwoord op het collisierisico dan scheiding van audit en advies is de opdrachten die momenteel als advisering of consultancy worden aangeduid, als audit te beschouwen en aan te pakken. Dit moet in nauwe samenwerking met de opdrachtgever en kan door diens vraag uit te werken in een concrete auditvraag en auditvoorbereiding en in een transparante onderzoeksopzet.

## De 'InternalAuditor': consultant en procesadviseur?

In lijn met het streven van auditors naar tevreden afnemers, luisteren wij graag naar onze evaluerende opdrachtgever en de auditee. Op de vraag wat wij hen aanvullend op een oordeel en de opsomming van verschillen met de beoogde soll-situatie kunnen bieden, horen wij wat de klanttevredenheid nog zou vergroten. De auditee wenst te horen hoe de auditor 'de problemen' zou aanpakken, in de positie als eindverantwoordelijke. Opdrachtgevers hebben snel de vervolgvraag: 'Wie is daar verantwoordelijk voor?' en: 'Hoe heeft dat zo ver kunnen komen?' In geen van deze aanvullende vragen was in het oorspronkelijke plan van aanpak voor de audit voorzien.

De CFO of CEO redeneert eenvoudig dat wanneer internal audit een oordeel kan vellen over beheersing of doelrealisatie, deze ook moet kunnen bijdragen aan de verbeterprojecten. In vele

artikelen van auditors kunnen we lezen hoe zij daar op inspelen. De oplossing vinden we in de praktijk door ons te beperken tot het aangeven van 'oplossingsrichtingen', tijdelijk een auditor onder verantwoordelijkheid te brengen van de projectmanager, of te 'adviseren' onder het voornemen hier later door een collega een oordeel over te laten geven, et cetera. In vele gevallen beperken we 'de adviesfunctie' voor auditors tot een bijdrage waar consultants niet mee wegkomen.

In het artikel in de 'Internal Auditor' van december 2002 van Sam M. McCall, met de titel: 'The Auditor as Consultant' leest u hoe McCall naast traditionele audits meer adviesgerichte activiteiten levert. Hij formuleert in de slotzin de doelstelling van zijn artikel: 'Internal auditors who successfully balance their assurance and consulting responsibilities will have the opportunity to add significant value to the organization and help the audit function to be perceived as integral to achieving organizational goals.'

In deze bijdrage wordt geredeneerd vanuit de IIA-definitie van internal auditing uit 1999, waarin 'Assurance and consulting activity' als beschrijving van de activiteit van internal auditors wereldwijd wordt geproclameerd: 'An objective assurance and consulting activity that is independently managed within an organization and guided by a philosophy of adding value to improve the operations of the organization. It assists an organisation in accomplishing its objectives by bringing a systematic and disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of the organisation's risk management, control and governance processes.' (Definitie van internal auditing: IIA Inc. USA, 1999)

Belangrijk is vervolgens na te gaan wat onder assurance and consulting activity wordt verstaan en in welke rol en verhouding met het management deze internal auditor moet worden geplaatst. McCall:

'Much of the activity we perform as consultants would be viewed as a performance audit in Government Auditing Standards because our work provides a basis for conclusions, recommendations, and opinions.' Lees: Mijn consultants richten zich vooral op performance audits en geven daarbij aan wat naar hun mening beter kan.

Verder geeft McCall vooral aan wat hij en zijn collega's, in het kader van hetgeen wij met de term 'collisie' aanduiden, niet doen. Bijvoorbeeld in de volgende aanhalingen: 'We ensure that we do not perform management functions or make management decisions'. 'During consulting projects, we do not vote on management's proposed actions. Instead, we identify available alternatives, as well as the pros and cons for each alternative. In addition, we do not 'partner' with management, but rather listen to management's views, provide advice, and seek solutions that are in the best interest of the organization.'

Vier belangrijke vragen rijzen daarbij:

- Mag de functionaris die zich met de naam consultant toet bovenstaande beperkingen in zijn functie-uitoefening aan de dag te leggen of is hier sprake van een uitholling van het begrip consultancy?
- Is het collisiegevaar niet tevens aanwezig wanneer de consultant, tevens auditor, onvolledig is bij het aanreiken van werkbare alternatieven?
- Heeft de opdrachtgever voldoende beeld van de beperkingen in ervaring en opleiding van de auditor om diens adviezen te kunnen wegen?; Is hem duidelijk door welke 'bril' deze adviseur 'de werkelijkheid' beziet?

- Het adviseren, in de zin van aangeven hoe wij denken dat het beter kan, wordt zo vaak gezien als de basis 'to add significant value'. Waarom toch, zijn wij niet in staat het verlenen van assurance sec als toegevoegde waarde te laten ervaren?

Impliciet maakt McCall een Procesadviseur van de als consultant optredende auditor, door opname van citaten uit een boek van Edgar Schein: 'Proces Consultation'.

### **Edgar Schein: De Procesadviseur**

De Procesadviseur leert de cliënt leren om zelf het probleem te herkennen en wel door deelname aan het diagnostische proces en actieve betrokkenheid bij het bedenken van een remedie; 'is one who helps to help themselves.' Hij rapporteert liever horizontaal dan verticaal en liever beschrijvend dan evaluerend. Schein: 'Auditors will need to learn how to assist clients in the identification of alternative solutions without imposing their own preferences or actually functioning or making decisions as part of management.'

'Effective consultant audit leaders focus on outcomes, ensure that each audit adds value to the organization, and emphasize the importance of helping management to find solutions rather than just pointing out problems.'

In hoofdstuk 1 van de Nederlandse vertaling van dit boek noemt Schein vijf principes voor procesadvisering, die u moeten aanspreken:

1. 'Stel u altijd helpend op.  
Advisering is begeleiding.
2. Houd altijd voeling met de huidige werkelijkheid.  
Ik kan geen hulp bieden zonder kennis van de werkelijkheden die bestaan in mijzelf en binnen het cliëntensysteem.
3. Leg uw onwetendheid bloot.  
Leren onderscheid te maken in wat ik weet en wat ik meen te weten, en wat ik echt niet weet.
4. Alles wat u doet is een interventie.  
Elke interactie heeft ook consequenties voor zowel de cliënt als mijzelf.
5. De cliënt is eigenaar van het probleem en van de oplossing ervoor.'

Deze vijf principes zijn volledig in lijn met de gedachten achter een auditmethode die met toenemend enthousiasme wordt ontvangen en in de praktijk toegepast.

### **De auditmethode**

In hoofdstuk 10 van deze VERA-bundel treft u de bijdrage aan van Otten, Babeliowsky en Hartog: 'Designing an Effective Operational Audit'. In die bijdrage is een auditmethode beschreven die al enkele jaren met succes wordt gedoceerd aan de universitaire Internal/Operational Auditingopleiding te Rotterdam en de op permanente educatie voor accountants gerichte Operational Auditseminars van de VERA. Recent is deze gedachte ook overgenomen in de Operational Auditopleiding van de Rijksacademie voor Financiën en Economie. De toepassing van deze methode (verder aangeduid als:

de auditmethode) geeft in belangrijke mate antwoord op de al zo lang gevoerde discussie 'audit en/of advies' en op mijn vier vragen als reactie op het artikel van McCall. Het is bovendien in lijn met de aangehaalde opinie van Schein.

Hier volsta ik met het vermelden van enkele kenmerken van en de gedachte achter de auditmethode met als doelstelling de 'audit en/of advies'-discussie te nuanceren.

De auditmethode spreekt van een auditcontext (de context waarbinnen de audit wordt ontworpen en uitgevoerd) en splitst het auditontwerp binnen deze context in een conceptueel ontwerp en een technisch ontwerp. Het artikel richt zich vooral op het conceptueel ontwerp (Auditdoelstelling, Auditmodel, Beoordelingscriteria, Begripsbepaling en Operationalisatie).

De auditcontext bevat een kennisbehoefte-analyse, een inhoudelijke contextanalyse en een technische contextanalyse. Deze onderdelen specificeren hetgeen in de praktijk nog wel eens gelaten met 'voorbereiding' wordt aangeduid. Hierin ligt echter de basis voor de relevantie van de auditactiviteit, en let wel: de basis voor de medewerking van management en medewerkers in de omgeving van het auditobject. En daarmee tevens de basis voor de betrouwbaarheid van de onderzoeksuitkomst!

De formulering van de auditdoelstelling vindt plaats vanuit de insteek van de opdrachtgever en geeft aan wat de opdrachtgever met het auditresultaat beoogt. Ook dit is een garantie voor de relevantie van het onderzoek.

Het auditmodel vormt de inhoudelijke afbakening van de audit. Hierin wordt het risico van het ontstaan van een verwachtingskloof effectief tegengegaan. Deze afbakening betreft niet alleen de breedte van het onderzoeksobject, maar tevens de wijze waarop naar het object wordt gekeken. De auteurs spreken van de onderzoeksoptiek, waarin wordt aangegeven met welke theorieën, welke frameworks, met welke ervaring en 'wereld- of mensbeeld' een antwoord op de auditvraag wordt gegeven.

Gebaseerd op de methodologie van bedrijfskundig onderzoek maakt de auditmethode onderscheid in drie categorieën van auditvragen (verder aangeduid als interventieniveaus):

1. Probleemsignalerend: is er sprake van een (beheers)probleem? Wat is dan dat probleem; waarom wordt het als probleem ervaren? Wat is de omvang van dat probleem?
2. Diagnostisch: In welke mate zijn de door het management onderkende mogelijke probleemorzaken daadwerkelijk oorzakelijk?
3. Ontwerpgericht: In welke mate zijn de door het management aangedragen plannen of blauwdrukken geschikt om de onderkende probleemorzaken weg te nemen?

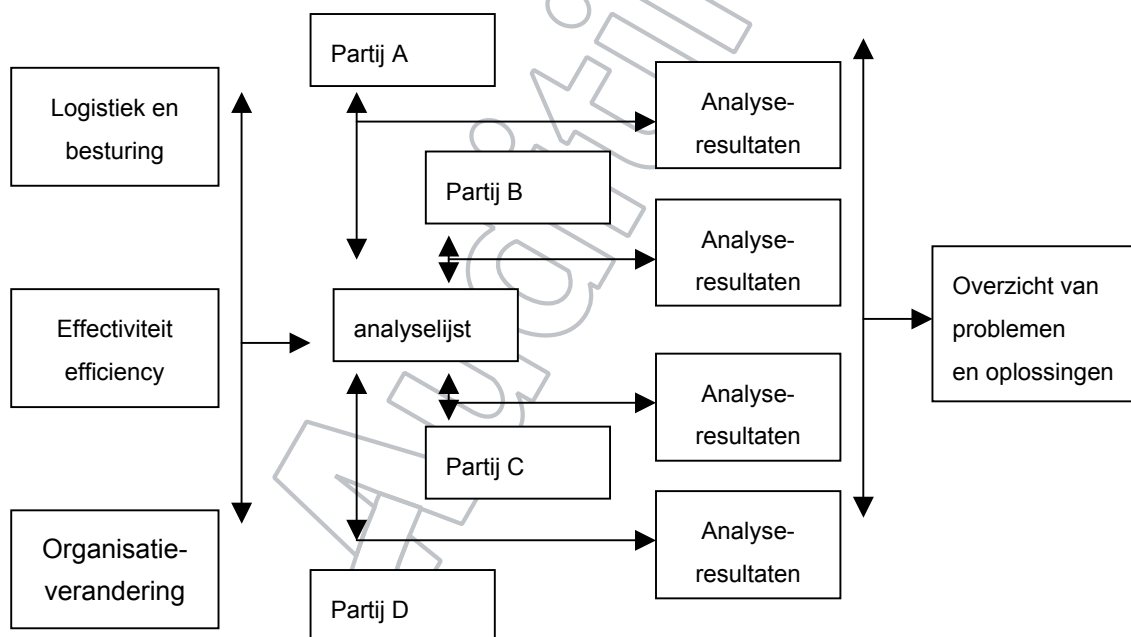
Deze drie soorten auditvragen vergen elk een ander auditinstrument, theorie/framework en/of aanpak. Deze worden in het auditontwerp specifiek gemaakt en ter bevestiging aan de opdrachtgever voorgelegd. Bij toepassing van deze methode wordt mede daardoor meer tijd besteed aan het auditontwerp, maar dit wordt in de uitvoering terugverdiend doordat gericht antwoord op een concretere vraag kan worden gegeven.

## De relatie met wetenschappelijk bedrijfskundig onderzoek

Met een bijna willekeurige greep in de literatuur over wetenschappelijk onderzoek in organisaties, doorziet u zowel de vergelijkbaarheid van organisatie-onderzoek en internal/operational auditing als het belang van onderzoekstheorie in een auditmethodologie.

In 'Het ontwerpen van een onderzoek' van Verschuren en Doorewaard (1998) is enige basis te vinden van de auditmethode. Verschuren c.s. schrijft in zijn inleiding: 'juist een van de meest voorkomende tekortkomingen van onderzoekers is dat zij te snel en ondoordacht aan het onderzoek beginnen.' Het is niet al te gewaagd om hieraan toe te voegen dat dit ook voor vele auditors geldt.

Zowel in de module Auditmethodologie als tijdens de referaatcolleges maken we graag gebruik van Verschurens onderzoeksmodel. 'Het onderzoeksmodel is een schematische en sterk visuele weergave van de stappen die globaal in een onderzoek moeten worden gezet om het projectdoel te bereiken.' De analysemomenten en aangrijpingspunten worden expliciet benoemd en duidelijk wordt aangegeven met welke theorieën de analyselijst ('soll' in ons audit-spraakgebruik) wordt opgesteld. Het model vormt de rode draad door het boek, leidend tot een doordacht onderzoeksontwerp. Onderstaande figuur is een van Verschuren c.s. overgenomen voorbeeld van een onderzoeksmodel:



*Figuur 1: Onderzoeksmodel voor het onderzoek naar logistieke problemen*

Verschuren c.s. ondersteunt ons ook bij het formuleren van de onderzoeksvragen: 'De voornaamste eisen die aan een onderzoeksvraag moeten worden gesteld zijn efficiëntie en sturendheid. Efficiëntie slaat op de mate waarin de kennis die beantwoording van de vraagstelling oplevert, bijdraagt aan het bereiken van de doelstelling. De sturendheid betreft de mate waarin de vraagstelling duidelijk maakt

wat er verder in het onderzoek moet gebeuren. Het eerste wijst terug in het ontwerpproces en het tweede wijst vooruit naar het uitvoeringsproces.

Verschuren cs. Beschrijft in een hoofdstuk met de titel 'Begripsbepaling' nog enkele stappen die in audits veelal meer aandacht behoeven. Het betreft onder meer de afbakening (een onderscheid tussen het domein en het beweerd in de vraagstelling), het eenduidig definiëren van begrippen (door rafelen en rasteren), en het operationaliseren (het proces van het kiezen en nauwkeurig omschrijven van indicatoren voor complexe en of abstracte begrippen).

In zijn boek 'Bedrijfskundige methodologie; Management van onderzoek' schrijft De Leeuw (1996): 'Kenmerk van bedrijfskundig management en beleidsvoering is het samenspel van praktisch handelen, kennis en inzichtverwerving. Methodologie helpt bij het verwerven van kwalitatief hoogwaardige kennis. Onderzoek moet 'netjes' worden gedaan, doelmatig en methodologisch verantwoord zijn, het moet bruikbare resultaten opleveren en aansluiten bij de kennisbehoefte van de klanten.' Verder geeft De Leeuw aan dat methodologische doordenking en alle gevallen nodig is; methodologische verantwoording is nodig indien:

- Er sprake is van mogelijke contra-expertise;
- Oncontroleerbare verspreiding van de resultaten kan ontstaan;
- Men het onderzoek wil kunnen herhalen;
- De onderzoeker een beperkt bijdrage levert aan groter geheel;
- De cultuur van de onderzochte huishouding zich kenmerkt door een wetenschappelijke houding.

In onze auditsituaties zal op basis van bovenstaande opsomming niet snel aan de methodologische verantwoording kunnen worden ontkomen.

Dr. J.A.M. Vennix (1998) beschrijft in zijn rede bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar Beleidsontwikkelings- en interventiemethodologie aan de Katholieke Universiteit Nijmegen in 1998 de volgende versimpelde situatie:

'Een organisatie heeft een (handelings)probleem en constateert dat er een tekort is aan kennis om het probleem afdoende op te lossen. Het onderzoeksprobleem moet worden gedefinieerd, het kennistekort kan worden opgeheven. Dit eenvoudige model voldoet uitstekend als het gaat om goed gedefinieerde, meer operationele problemen. Daarbij spelen drie assumpties:

- dat duidelijkheid bestaat over de vraag wat het handelingsprobleem is;
- dat er objectieve kennis kan worden gegenereerd als het onderzoeksprobleem eenduidig definieerbaar is;
- dat de onderzoeksconclusies eenduidig aanleiding geven tot implementatie van interventies.'

De praktijk is vanzelfsprekend weerbarstiger. Juist daarom dient bij onderzoek veel aandacht te worden besteed aan het streven naar het benaderen van deze versimpelde situatie.

Onder verwijzing naar Newby legt Vennix de verantwoordelijkheid voor definitie van het handelingsprobleem bij de opdrachtgever, maar heeft de onderzoeker ook als taak na te gaan of het handelingsprobleem goed doordacht is en is er een essentiële taak weggelegd voor met name de methodologie bij het helpen analyseren en formuleren van problemen.'

Ook de auditor legt de verantwoordelijkheid voor de definitie van het te onderzoeken probleem bij de opdrachtgever en dient zich minimaal te vergewissen dat deze goed doordacht is.

Er moet rekening worden gehouden met verschillen in percepties en belangen. Vennix: 'In de bestuurskunde en beleidswetenschap staan verschillen in belangen centraal. In de psychologie wordt gewezen op verschillen in informatie-acquisitie en -verwerking. Sociologen en antropologen spreken over verschillen in betekenisverlening en over het actieve proces van werkelijkheidsconstructie. Vaak overschaduwden de deelbelangen het algemeen belang van de gehele organisatie.'

Elke auditor dient zich te realiseren dat een mening, zowel die van de opdrachtgever, auditee als die van de auditor zelf, is gebaseerd op percepties, (voor)kennis, eerdere ervaringen, belangen en rolinvloeden.

Het doel moet zijn om tot een gedeelde probleemdefinitie te komen. Dit kan door confrontatie en het uitzuiveren van onhoudbare opvattingen en door integratie van de selectieve beelden van betrokkenen. Het gaat er om te bewerkstelligen dat het probleem vanuit zoveel mogelijk verschillende invalshoeken benaderd wordt. Het is dus van belang aandacht te schenken aan de wijze waarop het probleem wordt gedefinieerd.

De auditor moet zich zodanig in de specifieke situatie inleven, dat hem helder wordt met welke 'bril' de opdrachtgever verwacht dat naar de problematiek zal worden gekeken. In de definitie van de auditvraag en de uitwerking van het auditontwerp, zal de auditor moeten aangeven welke kleuring hij daarbij moet aanbrengen, gegeven de eigen 'beperkingen'.

### **De discussie 'Audit en/of advies' in relatie tot de praktijk**

Belangrijk is stil te staan bij wat we onder de begrippen audit en advies moeten verstaan. (zie ook de definities die prof. Kocks geeft in hoofdstuk 8). Juist het ontbreken van afstemming van definities leidt in de praktijk tot het eindeloos voeren van discussies.

#### *Audit*

Audit is in essentie: het vergelijken van een verkregen beeld van de werkelijkheid (ist) met een verwachte of wenselijke situatie (soll). Daarbij speelt in discussies het streven naar objectiviteit (vaak verward met onafhankelijkheid) een belangrijke rol. Gezien vanuit de onderzoekswetenschap is objectiviteit niet haalbaar en is het derhalve zaak de opdrachtgever heel nauwkeurig aan te geven door welke bril naar die werkelijkheid zal worden gekeken. Of beter: met procesadvisering het management deze bril te laten beschrijven. In de praktijk is geen van beide voorbereidingen vanzelfsprekend.

In de situatie dat een opdrachtgever in een financiële functie aan een accountant vraagt een oordeel te geven over de mate waarin een financieel proces wordt beheerst, mogen we er wellicht vanuit gaan dat beiden door een vergelijkbare (bedrijfseconomische) bril naar dit financiële proces kijken. Vaak vermelden we daarbij zelfs de gehanteerde theorie of normering niet. Ook wanneer de auditor gedurende langere tijd gelijksoortige auditopdrachten voor dezelfde opdrachtgever heeft verricht is er mogelijk uiteindelijk sprake van eenduidigheid over de optiek, zonder dat daaraan specifiek in de voorbereiding van de betreffende audit aandacht is besteed.

Herkent u echter de praktijk waarin een multidisciplinair auditteam van wisselende samenstelling, voor management met verschillende ervaringen en achtergronden, opdrachten verricht, in de breedte die

het vakgebied Operational Auditing zich inmiddels heeft verworven? Het kan toch niet zo blijven dat dan pas in de rapportagefase wordt aangegeven wat de beperkingen waren van dat onderzoek? Bovendien komt het achteraf aangeven van de beperkingen voort uit voorzichtigheids- in plaats van betrouwbaarheidsoverwegingen.

#### *Advies*

Advies is een in de discussie over audit en/of advies nog minder gedefinieerd begrip. Auditors spreken van een 'natuurlijke adviesfunctie', het geven van 'aanbevelingen', 'adviezen' of 'oplossingsrichtingen' ter verbetering van de tijdens de audit geconstateerde situatie.

Bij het geven van een oordeel, als antwoord op de (probleemsignalerende) onderzoeksvraag zal de auditor willen voorkomen dat achteraf discussie ontstaat over de gehanteerde norm. Dit vereist afstemming vooraf; beter nog: bekrachtiging van de gedefinieerde norm door het verantwoordelijk management of het niveau daarboven. In de praktijk komt die norm of de interpretatie daarvan nogal eens van de auditor. Wellicht omdat deze niet in staat wordt gesteld voldoende aandacht en tijd van de verantwoordelijk manager op te eisen.

Veel auditrapporten bevatten een aanbevelingenparagraaf, ook wanneer met de opdrachtgever is overeengekomen dat een oordeel zal worden gegeven over de mate van beheersing. Angst voor het bieden van te weinig 'toegevoegde waarde' is daar vaak de oorzaak van. Indien de norm in voldoende mate is afgestemd, is het advies niet veel meer dan het herhalen van de norm. Nuttig als 'opfrisser', maar daar houdt de relevantie dan ook op.

Zodra in het auditrapport van een probleemsignalerende audit wordt aangegeven hoe de norm kan worden gehaald, maakt de auditor een methodologische fout. Hij beantwoordt namelijk een probleemsignalerende auditvraag (eerste interventieniveau) met een ontwerp (derde interventieniveau). Daarbij heeft zijn onderzoek mogelijk zelfs het tweede interventieniveau niet geraakt, namelijk het onderzoek naar de oorzaken van het probleem. In de praktijk zie je dat auditors, wetende dat ze onvoldoende basis hebben voor ontwerpgerichte uitspraken, dan spreken over 'oplossingsrichtingen'. Zij verwachten daarmee tevens het collisiegevaar in formele zin te beperken, maar beperken uitdrukkelijk niet het verwachtingspatroon.

#### *Adviseren 'aan de voorkant' van een audit*

Bij diegene voor wie dit te theoretisch overkomt ligt de opmerking op de lippen: 'Maar het management staat niet toe dat we ons beperken tot een oordeel, maar wil horen hoe hij het moet oplossen! Dat is nu juist adviseren.'

Onder voorwaarden kan het middel audit daar ook uitstekend aan voldoen. Daarbij verschuift de adviesrol naar de voorbereiding van de audit.

De auditmethode legt de nadruk op de relevantie van de auditvraag. In al die situaties dat de opdrachtgever ons vraagt om een oordeel maar eigenlijk vooral een oplossing wenst, leidt een beter overleg over de auditvraag tot de notie bij de auditor dat het management al weet dat er een probleem is. In vele gevallen heeft de manager tevens onderbouwde ideeën over de oorzaken van de problemen en is het slechts relevant om een onderzoek te starten naar de mogelijke probleemorzaken. Dezelfde situatie ontstaat wanneer dit tweede interventieniveau voor het management niet meer relevant is en de audit zich dient te richten op de keuze van alternatieve oplossingsmogelijkheden. De auditor moet daarbij kennis hebben van de antwoorden op de



onderliggende interventievragen en - vanuit zijn eigen verantwoordelijkheid - zich een beeld kunnen vormen van de betrouwbaarheid van die antwoorden op basis van kennis van de wijze waarop die antwoorden tot stand zijn gekomen.

#### *Elk interventieniveau een eigen auditaanpak en framework*

U vraagt zich als lezer van deze VERA-bundel nu wellicht af of dat in de praktijk dan niet tot het doorlopen van alle drie de interventieniveaus leidt.

U levert echter direct toegevoegde waarde door u te richten op het onderzoek naar de mogelijke oorzaken (interventieniveau 2) van bij het management reeds bekende problemen (interventieniveau 1). De nadruk op de relevantie van de onderzoeksvraag vergroot dan de prijs-prestatieverhouding van de auditfunctie en daarmee het imago van de auditor. Bovendien legt het de verantwoordelijkheid voor de beheersing waar die hoort: bij het management.

Maar de drie interventieniveaus behoren in de voorbereiding van een audit strikt te worden gescheiden, aangezien de beantwoording van die in haar aard verschillende vragen een andere auditaanpak en andere theorieën vergt. Voor een uitspraak over de effectiviteit van een verbeterprogramma (interventieniveau 3) kan een onderzoek naar het verandervermogen van de organisatie essentieel zijn. COSO is op dat punt volstrekt onvoldoende concreet. En een onderzoek naar een oorzaak van een probleem vergt kennis, dus theorieën met causale verbanden. Zo is met theorieën een verband te onderbouwen tussen het uitblijven van verbeterinitiatieven vanaf de werkvloer en een sterk autocratische leiderschapsstijl. De door auditors gehanteerde frameworks zijn helaas merendeels arm in het bieden van causaliteit. Dit maakt dat de auditor dit gebrek aan objectieve kennis met 'professional judgment' opvult. Professional judgment is echter impliciet gebaseerd op methoden en ervaring en juist daar helpt de auditmethode de auditor.

#### *Toegevoegde waarde*

Adviseren doen auditors tijdens de voorbereiding van de audit. De normering, of de uitwerking daarvan, is inderdaad in de praktijk veelvuldig onvoldoende om een soll-ist-vergelijking te kunnen uitvoeren. Met onze audit-praktijkervaring zijn we, mits we op dat vlak voldoende materiedeskundig zijn, in staat het management te helpen bij deze uitwerking. Door daarbij managementbetrokkenheid te vereisen en door de uitwerking expliciet te laten bekrachtigen, tornen we niet aan de verantwoordelijkheid van het management. We moeten ons voorts realiseren dat die hulp tevens een kleuring in de uitwerking brengt die past bij de ervaring en opleidingsachtergrond van de betreffende auditor. Toevoegen van andere disciplines of auditors met een andere (voor)opleiding verbreedt het blikveld en verbleekt die kleuring. Ook ten aanzien van de samenstelling van het team is advies van een breed georiënteerde auditmanager nuttig.

## **Resumé**

De goede lezer heeft begrepen dat we van de attitude en aanpak van de organisatie-onderzoeker veel kunnen leren. En voorts dat vele van de in de praktijk aan auditors gestelde adviesgerichte vragen kunnen worden omgevormd tot auditvragen, met toepassing van de auditmethode, voldoende betrokkenheid van de opdrachtgever en nadruk op de verantwoordelijkheid van het management. Ons product wordt daarmee eenduidiger, een verwachtingskloof wordt geslecht en de relevantie

(toegevoegde waarde) van de auditrapporten wordt vergroot. Voorwaar een beter antwoord op het collisierisico dan de vaak kunstmatige scheiding van audit- en adviesactiviteiten.

Laten we bovendien niet vergeten dat een, met een degelijk onderzoek onderbouwd antwoord op de vraag van het management: 'Is er een probleem?' (eerste interventieniveau) op zichzelf veel toegevoegde waarde heeft indien de relevantie van die auditvraag is aangetoond.

Verheugend is vast te stellen dat deze gedachte en aanpak in de praktijk in toenemende mate worden toegepast. Dat vereist inderdaad extra vaardigheden, maar vooral een attitudewijziging. Vervolgens mag ons taalgebruik wat veranderen; adviseren doen auditors door in samenspraak met het management een adequaat auditontwerp inclusief normering aan te leveren. Ook ons vertrouwen in de toegevoegde waarde van het auditproduct mag weer groeien. Daarvoor zullen we onze opdrachtgevers echter aan den lijve moeten laten voelen dat het slechten van de verwachtingskloof ook hun inzet vereist.

Door audit daadwerkelijk te positioneren als onderzoek en door de onderzoeksmethodologische eisen te onderkennen en na te leven, belanden we in een volgend stadium van ontwikkeling van Internal/Operational audit. De vertaalslag van wetenschappelijk bedrijfskundig onderzoek naar audit, 'de auditmethode', neemt eventueel koudwatervrees weg.

## Literatuur

- De Leeuw, A.C.J., Bedrijfskundige Methodologie; Management van onderzoek, 1996, Van Gorcum.
- McCall, The Auditor as Consultant, Internal Auditor, december 2002
- Otten, J.H.M., P.H. Hartog en A. Babeliowsky, Auditmethodologie, metatool voor klantgericht auditen, Audit magazine 1, december 2002
- Otten, J.H.M., P.H. Hartog en A. Babeliowsky, Designing an Effective Operational Audit, 20-over Internal/Operational Auditing; bijdragen aan governance & control, 2003
- Schein, E.H., Procesadvisering; Over de ondersteunende rol van de adviseur en het opbouwen van samenwerking tussen adviseur en cliënt, 1999, Addison-Wesley
- Vennix, J.A.M., Inaugurale rede bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar Beleidsontwikkelings- en interventiemethodologie aan de Katholieke Universiteit Nijmegen, 1998
- Verschuren, P., H. Doorewaard, Het ontwerpen van een onderzoek, 1998, Lemna BV

## Auteur

*Ronald W.A. de Korte RA RE RO CIA is onderzoeker en plv. Program Director van de postdoctorale opleiding Internal / Operational Auditing van EURAC te Rotterdam, Coördinator van de Operational auditcursussen van de stuurgroep IT & Assurance (VERITAS) van de Commissie Voortgezette Educatie Registeraccountants (VERA) en als audit-consultant gerelateerd aan ACS te Driebergen.*