

# Operational audit: Van 'containerbegrip' naar een methodologisch ondersteunde auditvorm

*Ron de Korte en Jan Otten*

## Inleiding

Operational auditing is een containerbegrip: de 'leek' hoort 'het auditen van de operatie' en vertaalt dit naar procesaudits. De accountant definieert het soms als de interimcontrole-werkzaamheden gericht op AO/IC. De (oudere) literatuur benadrukt veelal een top-down benadering gericht op de controle van de naleving van door het topmanagement uitgevaardigde 'tight controls'. Operational auditing is daarmee een vakgebied dat wordt opgeëist door onder meer accountants, controllers, kwaliteitsauditors en consultants. Toch heeft het vakgebied een eigen beroepsvereniging, de Vereniging van Register Operational auditors (VRO), en twee postdoctorale opleidingen.

Dit hoofdstuk is als volgt opgebouwd. Gestart wordt met een overzicht van audit en de positie van Operational audit daarbinnen. Vervolgens worden enkele aspecten beschreven die van invloed zijn op de positionering van deze vorm van auditing. Daarna wordt in hoofdlijnen ingegaan op een auditframework, waarin de belangrijkste stappen worden geschetst die de auditor moet zetten en de keuzes die hij daarbij moet maken om methodologisch verantwoord en op basis van een gedegen onderzoek tot een antwoord te komen op de auditvraag.

## Positionering van Operational audit

### *Audit en operational audit*

Het doel van een Operational audit is het geven van additionele zekerheid aan de opdrachtgever (of via die opdrachtgever aan derden) over de kwaliteit van de beheersmaatregelen gericht op het realiseren van de organisatiedoelen. Het geven van additionele zekerheid houdt in dat de opdrachtgever over het object van onderzoek al over kennis beschikt, maar redenen ziet om aan een auditor een oordeel te vragen dat gebaseerd is op een gedegen onderzoek. Die redenen kunnen voortkomen uit de wens om een onafhankelijk oordeel van een derde (bijvoorbeeld voor een toezichthouder), maar bijvoorbeeld ook uit de wens om informatie die niet wordt geleverd door de reguliere informatiesystemen. Belangrijk is dat de auditor niet in de plaats treedt van de verantwoordelijk manager en dat de audit geen onderdeel uit maakt van de reguliere informatieverschaffing nodig voor het beheersen van de organisatie.

Iets voorzichtiger kan het doel van audit worden omschreven als het verminderen van de onzekerheid of het beperken van het risico van de opdrachtgever (of derden) door kennis toe te voegen.

Voor de auditor en voor de opdrachtgever is het van groot belang dat het doel van de audit helder is omschreven. Te vaak is hier sprake van een verwachtingskloof. Allereerst dient het object van onderzoek nauwkeurig te worden aangegeven. Voorts de door de auditor gehanteerde theorieën, de normering, toleranties en de mate van (additionele) zekerheid. Wanneer ook de wijze van rapporteren

(hoe, wanneer, aan wie en in welke vorm) voor de start van de audit is afgestemd is de kans op het optreden van genoemde verwachtingskloof aanmerkelijk afgenomen.

In de praktijk kan een tweedeling in soorten auditopdrachten worden onderscheiden:

- Audits die worden uitgevoerd ten behoeve van een externe partij (bijvoorbeeld een toezichthouder of het maatschappelijk verkeer).
- Audits die worden uitgevoerd ten behoeve van het management. Deze zijn te splitsen in opgelegde audits (de opdracht komt van een managementniveau boven het direct verantwoordelijk management) en audits op verzoek (de opdrachtgever verzoekt een onderzoek te doen naar het organisatieonderdeel waar hij zelf direct verantwoordelijk voor is) Voor de auditor is dit onderscheid belangrijk, want het heeft effect op de wijze waarop de normering tot stand komt, maar ook op de wijze van gegevens verzamelen en rapporteren.

Verder bestaat de mogelijkheid dat er behoefte bestaat aan een permanente audit-functie, vergelijkbaar met een verbijzonderde interne controle (IC-)functie. De lang gebezigde theorie daarachter heeft te maken met de tendensen van decentralisatie, het principe 'integraal management' en resultaatverantwoordelijkheid, het sturen op output en afslanking van staven. Eenvoudig gesteld is bij de centrale leiding de behoefte gegroeid aan onderzoeken naar de wijze waarop decentraal (of lager) management omgaat met de geboden vrijheden en naar de betrouwbaarheid van de stuur- en verantwoordingsinformatie die aan de centrale leiding wordt gezonden.

Deze mogelijke auditrol maakt van de auditor echter al snel een 'politiefunctionaris' en bovendien wordt deze rol in de praktijk veelal ingevuld door de controller.

Veel auditors combineren de geschetste rol met een die tevens direct meerwaarde heeft voor het direct verantwoordelijke management. Met een risicobenadering tracht men de beheersingsvragen van het management te doorgronden en hun auditcapaciteit te richten op het beantwoorden van concrete vragen die bij het management resteren.

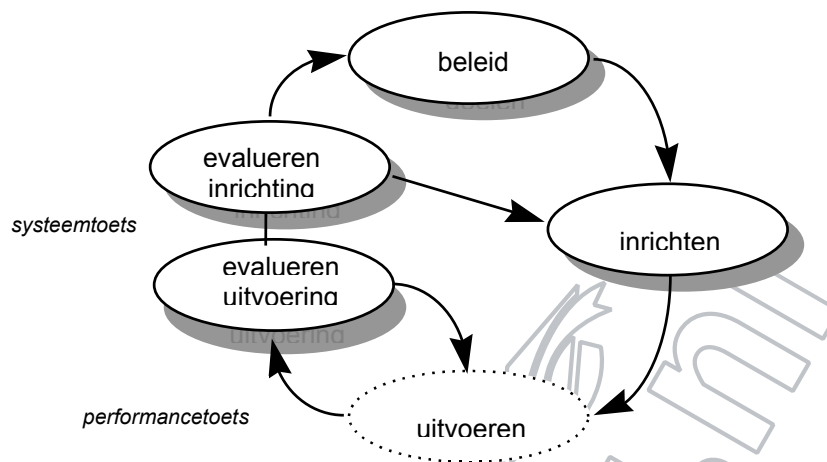
De zienswijze waar in dit hoofdstuk van wordt uitgegaan, sluit naadloos aan bij deze interpretatie van de (operational)auditrol en die ook in het kader van VBTB in de rijksoverheid-praktijk wordt omarmd.

*Object van onderzoek: positionering ten opzichte van de management control cyclus*

Beheersing ofwel control is het geheel van maatregelen dat redelijke zekerheid moet bieden dat de door het management gestelde doelen worden bereikt. Deze beheersmaatregelen kunnen betrekking hebben op:

- de te bereiken resultaten: het stellen van doelen en het bewaken van de realisatie daarvan aan de hand van informatie;
- de wijze waarop de resultaten moeten worden bereikt: het geven van richtlijnen voor de inrichting van het control-systeem en het bewaken van de werking en naleving daarvan.

In onderstaande figuur is deze visie op control schematisch weergegeven aan de hand van de managementcyclus. De nadruk ligt op het cyclisch karakter.



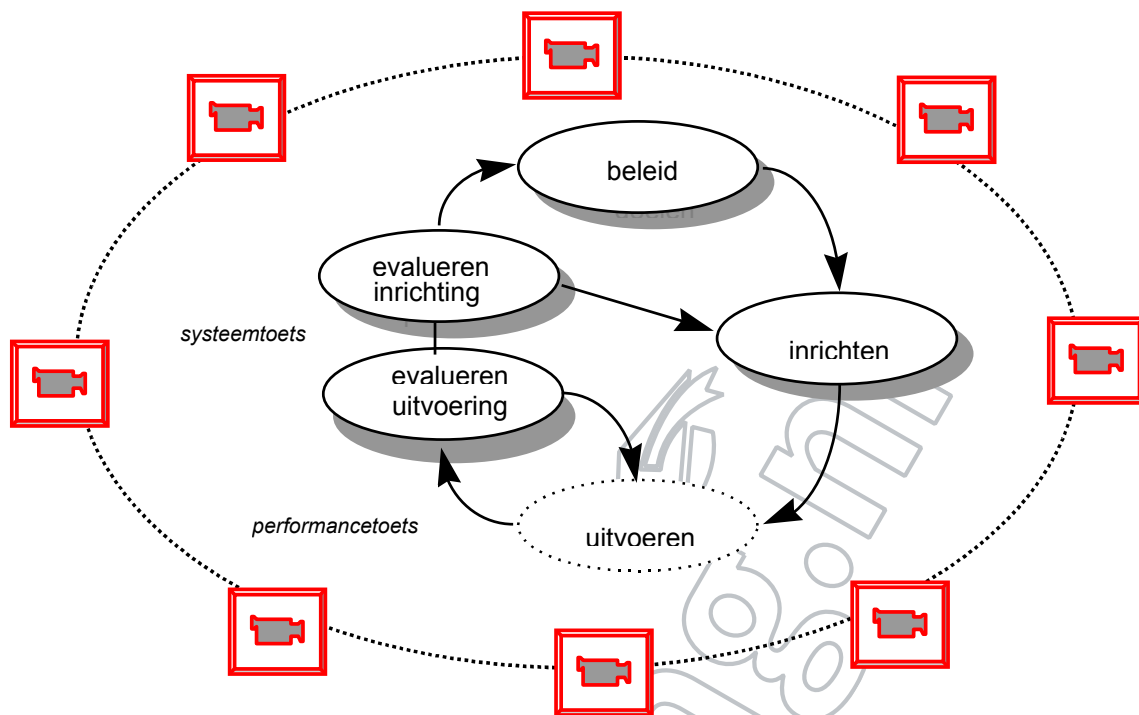
*Figuur 1 De Management Control Cyclus*

Operational audit kan zich richten op de verschillende onderdelen van de management control cyclus en benadrukt de verantwoordelijkheid van het management voor alle stappen binnen deze cyclus.

Met de management control cyclus als uitgangspunt kan de audit zich richten op:

- De 'bollen' als proces (proces audits):
  - Is de uitvoering conform de inrichting?
  - Vindt de evaluatie plaats zoals bedoeld?
- De uitkomsten van het in de bollen geformuleerde proces:
  - Hoe betrouwbaar is de management (of de verantwoordings-)informatie? (productaudits)
  - In welke mate is de uitvoering conform de gestelde doelen? (performance audits)
- De pijlen, ofwel de relatie tussen de bollen:
  - Is de vertaling van het beleid naar de inrichting in lijn met de doelstelling/het beleid (systeemhuis);
  - en binnen de door het hoger management gestelde kaders (ticht control audits)?

Bovenstaande audits gaan uit van een statische situatie. Echter onder invloed van veranderingen in de omgeving ontwikkelt de inhoud van de management control cyclus van een organisatie in de tijd. Om deze ontwikkeling in goede banen te leiden maakt de organisatie gebruik van veranderingsprocessen, projecten en programma's. Behalve op onderdelen van de management control cyclus kan de audit zich bijvoorbeeld ook richten op projecten (projectaudits), of op de veranderprocessen (audits gericht op het verandervermogen of op de nieuwe inrichting als uitkomst van het veranderproces).



Figuur 2: De 'Geostationaire baan' (Paape, 1999)

In deze bijdrage wordt Operational auditing gepositioneerd als een vakgebied dat zich richt op het functioneren van de management control cyclus. Daarbij onderzoekt de auditor zowel de inhoud van de cyclus op een bepaald moment in de tijd als ook de wijze waarop deze inhoud wordt aangepast aan veranderingen in de omgeving van de organisatie. De auditor beziet de gehele management control cyclus van buiten die cyclus. Door deze positionering kan Operational auditing ook worden aangeduid als Management Control Auditing (MCA). De Management Control Audit richt zich daarbij niet alleen op de dynamiek van de cyclus zelf: *"Is de manager in staat zijn doelen te realiseren door de management control cyclus draaiende te houden"*, maar ook op de omgeving: *"Wat betekenen de signalen als product van de evaluatie?"*

Bij Management Control Auditing staat het omgaan met de signalen en het leren van de effectiviteit van ingrepen op basis van deze signalen centraal. Het begrip 'in control' krijgt daarbij een wat andere lading. 'In control' wordt veelal geaudit vanuit de gedachte dat het voldoen aan voorgedefinieerde maatregelen afdoende is. Dit past in beperkt turbulente omgevingen. In termen van de management control cyclus kan worden gesteld dat de aandacht dan vooral uitgaat naar de pijl die de vertaling van inrichting naar uitvoering aangeeft (zie figuur 2). Daarbij gaat het nadrukkelijk om de uitvoering volgens de vooraf gedefinieerde inrichting van procedures, instrumenten, etc. De voorspelbaarheid is groot en het management kan de inrichting in voldoende detail definiëren. Beheersing staat daarbij tegenover flexibiliteit: het snel kunnen inspelen op belangrijke veranderingen in de omgeving. In meer turbulente omgevingen is flexibiliteit noodzakelijk om 'in control' te blijven en dient beheersing te

worden gedefinieerd inclusief flexibiliteit. Voorgedefinieerde beheersmaatregelen kunnen in voorkomende situaties zelfs als 'sleepanker' fungeren en zodoende de flexibiliteit en daarmee de beheersing van de organisatie verminderen. De flexibele organisatie is doelgericht en leren neemt een belangrijke plaats in bij het in control zijn. In dit geval ligt het accent op de relatie tussen "evaluatie", via "beleid bepalen", naar "inrichting" of direct van "evaluatie" naar "inrichting" (figuur 2).

Uitgaande van het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat wanneer de verkeerde vertrekpunten worden gekozen, de auditor sleepankers die de ontwikkeling van de organisatie tegenhouden, zelfs nog dieper in de bodem kan vastzetten. Om toegevoegde waarde te leveren en bij te dragen aan de verbetering van de organisatie dient de operational auditor zeer goed op de hoogte te zijn van de context waarin hij een audit opzet en uitvoert.

### *Doelen en rolinvulling: positionering ten opzichte van het management*

Voor het bepalen van de doelstelling van de auditfunctie, en daarvan afgeleid de inrichting en wijze van werken, rapporteren en verantwoorden, is het belangrijk een drietal vragen te kunnen beantwoorden:

1. Hoe is de auditfunctie functioneel gealloceerd in de organisatie?
2. Welk soort audits voert de auditfunctie uit?
3. Voert de auditfunctie haar audits op verzoek uit, worden ze opgelegd, of heeft zij te maken met een combinatie van beide?

#### *Ad 1. Hoe is de auditfunctie functioneel gealloceerd in de organisatie?*

De functionele positionering bepaalt veelal de wijze van rapporteren en daarmee de relatie met de opdrachtgever. De relatie met de opdrachtgever is wezenlijk voor de wijze waarop auditopdrachten en de te hanteren normering tot stand komen. Naarmate de opdrachtgever en de auditor verder van elkaar staan (zowel hiërarchisch als in de omgang) zal de auditor meer moeite moeten doen om zich een goed beeld van de auditcontext te vormen. In de praktijk maakt de auditor dan gebruik van 'algemene frameworks' en zelf bedachte normatuur. In de hiërarchische verhouding ontstaat tevens een potentieel onafhankelijkheidsprobleem (in *fact*, in *mind*, in *appearance* en/of in *behavior*).

#### *Ad 2. Welk soort audits voert de auditfunctie uit?*

Daarbij wordt een onderscheid gemaakt in de volgende categorieën:

- Financial audit (FA<sup>+</sup>).  
Deze auditvorm richt zich op de betrouwbaarheid van de financiële informatie en de kwaliteit, gericht op de betrouwbaarheid, van de financiële processen. Het is gericht op één aspect van de uitkomst van het onderdeel 'evaluatie uitvoering'. Ten aanzien van 'evalueren inrichten' en de pijl van 'evalueren inrichting' naar 'inrichten', heeft de Financial audit een afgeleide functie: het management houdt rekening met de specifieke kennis van financiële procesbeheersing (betrouwbaarheid) van de Financial Auditor, aangeduid met 'de natuurlijke adviesfunctie'.
- Procesaudit (PA).  
De procesaudit levert uitspraken over de kwaliteit van de beheersing van één bepaald proces. Deze auditvorm richt zich op het onderdeel 'evalueren inrichting' en secundair op de pijlen van de onderdelen 'beleid bepalen' en 'evalueren inrichting' naar 'inrichten'. Daarbij gaat het om één of

meer doelstellingen en bijbehorende beheersaspecten in relatie tot de beheersmaatregelen die in het proces zijn getroffen om de doelstellingen te realiseren. De overheersende gedachte wordt gekenmerkt door 'standaardisatie', gericht op efficiëntie en toepassing van de inrichtingsvereisten. Samengevat kan een PA worden gedefinieerd als een één-of-meer-aspect audit gericht op één proces.

- Integrated audit (IA).

De integrated audit is vergelijkbaar met een combinatie van procesaudits, met dien verstande dat er altijd meer aspecten worden meegenomen en de processen in samenhang worden beoordeeld. De overheersende gedachte wordt gekenmerkt door 'maatwerk', gericht op effectiviteit (inclusief efficiëntie). De multi-aspect gedachte maakt dat de gehanteerde theorieën over gedragsbeïnvloeding vaak 'rijker' zijn.

- Management Control Audit (MCA).

De MCA ziet de gehele Management Control cyclus als zijn object van audit. Van *buiten* de cyclus neemt de auditor waar hoe management leert van de evaluaties en hoe de beheersing aan kwaliteit wint om zo de doelstellingen te realiseren. Waar nodig denkt hij met het management of diens Controller mee over de gewenste *soll*-situatie en draagt daarbij theorieën en frameworks aan. Tevens wijst hij op onvolkomenheden in de vertaling van doelstellingen naar KSF'en en KPI's, op te snel getrokken conclusies en op onvervulde of nog niet onderkende informatiebehoeften. De scope van de MCA is breder dan bij de hiervoor besproken auditvormen en is gericht op de organisatie in zijn geheel. Daarbij zijn twee belangrijke verschillen aan te geven met een IA:

1. Een IA ontleent de normstelling aan de uitkomst van het onderdeel 'beleid' van de management control cyclus, terwijl een MCA tevens het proces dat zich binnen dit onderdeel afspeelt als auditobject ziet;
2. De MCA richt zich niet zozeer op de afzonderlijke onderdelen van de management control cyclus, maar vooral op de dynamiek ervan onder invloed van veranderingen in de omgeving.

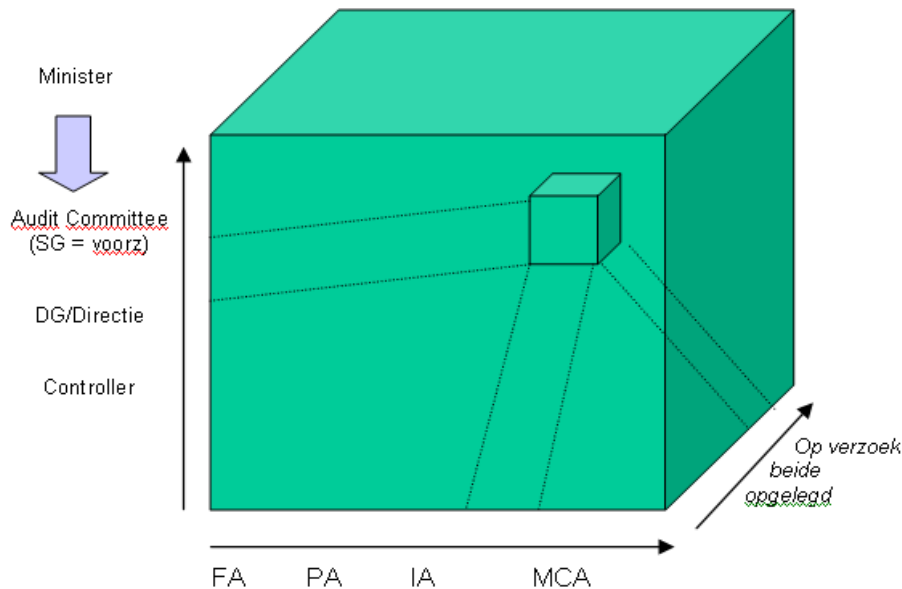
In onderstaande tabel is een samenvattend overzicht gegeven.

Auditvorm	Aantal processen	Aantal aspecten	Statisch of dynamisch	Gericht op:
<b>FA</b>	1	1 (betrouwbaarheid)	Statisch	De uitkomst van 'evaluatie uitvoering' en secundair: - 'evalueren inrichting' (als proces) en - de pijl van 'evalueren inrichting' naar 'inrichting'
<b>PA</b>	1	1 of meer	Statisch	Het onderdeel 'evalueren inrichting' (als proces) en secundair: de pijlen: - van 'beleid vormen' naar 'inrichten' - van 'evalueren inrichting' naar 'inrichten'
<b>IA</b>	Meerdere	Meerdere	Statisch	Meer processen in samenhang. De nadruk ligt, meer dan bij PA, op de pijl van 'beleid vormen' naar 'inrichten'
<b>MCA</b>	Meerdere	Meerdere	Dynamisch	De management control cyclus; de organisatie als geheel in relatie tot de veranderende omgeving.

Figuur 3: Typen Auditors samengevat

*Ad 3. Voert de auditfunctie haar audits op verzoek uit, worden ze opgelegd, of heeft zij te maken met een combinatie van beide?*

Dit onderscheid heeft alles te maken met de wijze waarop de auditor wordt ontvangen en hoe deelvragen en de norm tot stand komen. Daarnaast heeft het ook effect op de kwaliteit (juistheid en volledigheid) van de ontvangen gegevens en derhalve op de te kiezen audittechnieken, steekproefomvang en diepgang.



*Figuur 4: De auditfunctiekubus*

Het onderdeel "evaluatie" van de management control cyclus wordt in de praktijk ingevuld door auditors en controllers. De evaluatie in de zin van monitoring past prima bij de rolinvulling van de controller die het management helpt in het realiseren van de doelen. In hiërarchisch ingerichte organisaties zijn management control cycli onder elkaar te tekenen en is te verdedigen dat de (concern)controller of auditor gevraagd wordt zich een oordeel te vormen over de wijze waarop de hiërarchisch lager geplaatste manager zijn management control cyclus draaiende houdt. Van belang is echter daarbij eerst na te gaan wat daarbij als eigen verantwoordelijkheid van die tweede manager is geregeld. Op het hoogste niveau is besturingsconcept van groot belang. Hoe luidt het managementcontract? Wat wordt onder integraal management verstaan? En welke informatievoorziening (met welke betrouwbaarheidseis, periodiciteit en detaillering) is afgesproken? Zoekend naar mogelijke verschillen in de rolinvulling van controller en auditor kan de controller vooral worden gepositioneerd in het onderdeel "evaluatie" van de management control cyclus. Hij richt zich op de beoordeling van de naleving van de afspraken, zoals opgenomen in het managementcontract, en zoekt naar signalen die aanleiding geven tot het stellen van vragen over de verantwoording van de hiërarchisch ondergeschikte manager

De Operational auditor wordt bij voorkeur gepositioneerd buiten die management control cyclus, in de zin dat deze het functioneren van de management control cyclus als geheel wenst te beoordelen (Management Control Audits). Deze audits vinden plaats op verzoek van het verantwoordelijk management of de hiërarchisch hoger geplaatste manager (of diens controller). De audits hebben niet



het karakter van monitoring (met een relatief hoge frequentie), maar vinden plaats om antwoord te geven op een concrete vraag van het management. Een onderzoek gericht op (een aspect van) de management control cyclus van de manager zelf wordt aangeduid als een audit op verzoek. Een onderzoek gericht op het verantwoordelijkheidsgebied van de hiërarchisch lager geplaatste manager wordt een opgelegde audit genoemd.

*De aard van de controls: Technisch-organisatorische of sociaal-organisatorische controls*

Zodra auditor en opdrachtgever overeenstemming hebben bereikt over het object van onderzoek (het proces, organisatieonderdeel of verantwoordelijkheidsgebied) en de onderzoeksvraag vorm krijgt, ontstaat nogal eens een discussie over de invulling van het begrip 'control'. Wanneer is er sprake van beheersing? Hoe definiëren we beheersmaatregelen?

Naast de veelheid aan auditbenamingen wordt in de praktijk nog verschil gemaakt in de aard van de controls als object van onderzoek. Een veel gehanteerde term daarbij is 'soft controls', wat doet vermoeden dat controls zijn te splitsen in harde en zachte. Indien control conform Anthony (1965/1992) wordt gedefinieerd als gedragsbeïnvloeding in een richting die het realiseren van de organisatiedoelstelling vergroot, heeft elke maatregel een harde en een zachte kant. De mate van de meetbaarheid van de naleving van maatregelen lijkt de maatstaf voor het onderscheid tussen hard en soft controls. Maatregelen die concreet in geboden en verboden in handboeken zijn op te nemen en direct op naleving zijn te controleren worden 'hard' genoemd. Soft controls zijn meer de gedachten achter de hard controls en worden aangeduid met 'believes', 'cultuur', stijl van leidinggeven en persoonlijke doelstellingen van de medewerkers. Het auditen van soft controls richt zich vaak op het meten van de effecten van deze zachte maatregelen.

Daar waar audits zich alleen op de harde maatregelen hebben gericht, is aandacht voor soft controls als compensatie te begrijpen. In een audit gericht op beheersing (in de zin van realiseren van de organisatiedoelstellingen) past deze splitsing niet; elke maatregel, geboden en verboden, aandacht van management, straffen en belonen, en communicatie over gewenst en ongewenst gedrag is 'control' en bevat harde en zachte (of directe en indirecte) effecten. Uiteindelijk gaat het om gedragsbeïnvloeding gericht op doelrealisatie van de organisatie; een samenspel van mensen. De voorkeur gaat uit naar de begrippen technisch-organisatorische en sociaal-organisatorische controls, omdat deze het verschil in karakter beter uitdrukken.

Dat audits zich in de praktijk vooral richten op de technisch-organisatorische controls is te verklaren uit de wijze van auditen (beoordeling van de opzet in de vorm van richtlijnen, afspraken en procedures en van de sporen van naleving in de vorm van managementinformatie, cijferreeksen en parafen) en de daarbij gehanteerde procedurele frameworks zoals COSO, ABIB en EFQM/INK. Zou de auditor meer observeren, gedrag analyseren en zoeken naar de door medewerkers te maken keuzes die niet door het management zijn 'voorgeprogrammeerd', dan zou control, in de zin van gedragsbeïnvloeding' inmiddels rijker in frameworks zijn uitgewerkt. Vooral Register Operational auditors met een andere dan bedrijfseconomische achtergrond begeven zich voorzichtig op dit sociaal-organisatorische terrein.



## Een methodisch ondersteunde auditvorm

*Eisen aan de operational audit: relevant, deugdelijk en doelmatig*

Een goed uitgevoerde operational audit levert een voor de opdrachtgever bruikbaar resultaat. Dit betekent:

- het auditresultaat is relevant voor de opdrachtgevende manager. Het auditresultaat is relevant als het een kennisbijdrage levert aan de eerstvolgende stap van het desbetreffende management in de verdere ontwikkeling of verbetering van het functioneren van het management control systeem;
- het auditresultaat moet door de opdrachtgever kunnen worden vertrouwd. De auditor dient een valide en betrouwbaar resultaat op te leveren dat een deugdelijke grondslag kent;
- het auditresultaat is op een doelmatige wijze tot stand gekomen. De auditor heeft het object zo precies mogelijk afgebakend, heeft een toegespitste normstelling met een zo beperkt mogelijke set van beoordelingscriteria gebruikt en is zuinig geweest bij het raadplegen van gegevensbronnen.

Het eerder gemaakte onderscheid tussen opgelegde audits en audits op verzoek is belangrijk. Niet alleen bepaalt dit de tendentie van de betreffende manager en daarmee de wijze waarop de auditor borgt dat hij 'de waarheid' boven water haalt, het heeft ook effect op de wijze waarop de norm wordt vastgelegd. Uitgangspunten zijn:

- de opdrachtgever voelt zich verantwoordelijk voor de relevantie van de auditvraag, de normstelling en de investering in tijd en kosten in relatie tot de betrouwbaarheid van de beantwoording van de auditvragen;
- de auditor richt zich op het rapporteren van een te objectiveren beeld van de werkelijkheid, de deugdelijkheid van de auditaanpak en efficiëntie van de audituitvoering. De audit moet een review van zijn werkzaamheden mogelijk maken en derhalve dient de auditor de keuzes en analyses gedetailleerd te documenteren.

Om de relevantie van de audit te bepalen dient de auditor bij de start van de audit uitvoerig stil te staan bij de vraag naar de kennisbehoefte van de opdrachtgever. Het beantwoorden van deze vraag kan leiden tot drie wezenlijk verschillende soorten van auditvragen:

- a. Is er sprake van een (beheers)probleem? Wat is het probleem? Wat is de omvang van het probleem? De opdrachtgever wenst bijvoorbeeld zekerheid over de vraag of in een bepaald proces of organisatieonderdeel voldoende waarborgen zijn getroffen om de geplande doelstellingen te realiseren. Het is de meest traditionele auditvraag die wordt beantwoord door een zogenaamde probleemsignalerende audit.
- b. Er doen zich ook situaties voor waarin de opdrachtgever al op de hoogte is van het bestaan van een probleem. Het is weinig relevant en voegt als gevolg weinig of geen waarde toe als de auditor in dit geval een probleemsignalerende audit uitvoert. Mogelijk dat de opdrachtgever een idee heeft van de oorzaken van het probleem. Hij zou hierover zekerheid willen door opdracht te geven aan de auditor de juistheid van dit idee te onderzoeken en hierover een oordeel te geven. Deze auditvorm kan worden aangeduid als een diagnostische audit.

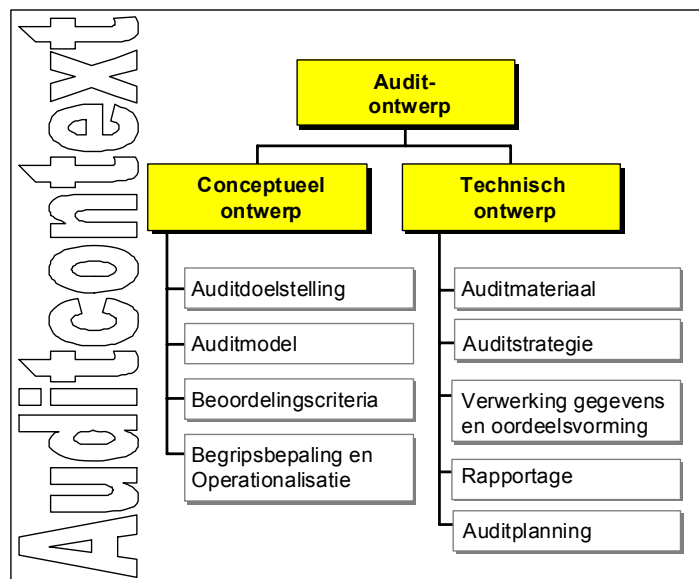
- c. Het is ook mogelijk dat de opdrachtgever weet van het probleem en ook zeker is van de factoren die het probleem hebben veroorzaakt. Mogelijk heeft hij al een gedachte ontwikkeld over de oplossing van het probleem. Ook in dit geval kan hij bij de auditor terecht als hij meer zekerheid wil over de vraag of het een goede oplossing is. Een auditor die met een dergelijke vraag van de opdrachtgever aan de slag gaat, voert een zogenaamde ontwerp- of oplossingsgerichte audit uit.

Het onderscheiden van deze auditvragen is van groot belang voor het vervolg van het auditontwerp. Zoals verderop zal blijken, horen bij elk van deze auditvragen specifieke methodische keuzen. In de praktijk gaat het hier vaak mis. In veel gevallen worden probleemsigalerende audits uitgevoerd, terwijl het management eigenlijk al van het probleem op de hoogte is en dus meer gebaat zou zijn bij bijvoorbeeld een diagnostische audit. Ook komt het voor dat een probleemsigalerende audit wordt beëindigd met het geven van concrete adviezen over hoe het probleem op te lossen. Dit terwijl niet gekeken is naar de oorzaken van de betreffende problematiek en ook geen onderzoek is gedaan naar de effectiviteit van de aangedragen oplossing. Het geven van adviezen, als vaste afsluiting van (probleemsigalerende) audits, komt voort uit de op zich terechte wens van auditors relevante auditresultaten op te leveren en toegevoegde waarde te bieden aan de opdrachtgever. Adviezen over het oplossen van geconstateerde problemen dienen echter gestoeld te zijn op gedegen onderzoek. Bovendien bestaat het risico dat als gevolg van de rol en positie van de auditor een niet nader onderzochte en wellicht als 'service' bedoelde aanbeveling als dwingend of voorschrijvend wordt opgevat. De primaire taak van de operational auditor bestaat uit het bieden van (additionele) zekerheid. Maar zoals hiervoor is betoogd, kan het verstrekken van deze zekerheid wel op verschillende niveaus in een verbetertraject plaatsvinden.

#### *Het auditframework*

De operational auditor neemt bij het ontwerp van de audit besluiten van conceptuele en technische aard. Het betreft beslissingen over de onderzoekseenheden en de eigenschappen die moeten worden onderzocht. Behalve de vraag wat onderzocht moet worden, is uiteraard de vraag aan de orde waarom een onderzoek naar deze eenheden en deze eigenschappen van belang is. Wat is de kennisbehoefte van de opdrachtgever? Welk doel streeft de opdrachtgever na met het auditresultaat? Naast deze conceptuele of inhoudelijke aspecten stelt de auditor zich de vraag hoe, waar en wanneer de auditgegevens moeten worden verzameld en op welke wijze kan worden gewaarborgd dat een valide en betrouwbaar beeld van de werkelijkheid wordt verkregen. De antwoorden op deze vragen leveren het technisch ontwerp van de audit op.

In figuur 5 zijn de onderdelen van het 'auditframework' weergegeven. Ieder onderdeel kent zijn eigen specifieke methodische beslissingen. Samen moeten ze waarborgen dat een relevant, deugdelijk en efficiënt verkregen auditresultaat wordt opgeleverd.



Figuur 5. Het auditframework

Zoals uit figuur 5 blijkt bestaat het auditframework uit 3 hoofdonderdelen. Deze zijn:

1 De auditcontext.

Bij het in kaart brengen van de auditcontext voert de auditor ter voorbereiding van het verdere ontwerp enkele analyses uit. De belangrijkste is de zogenaamde kennis-behoefte-analyse die het audittype (probleemsignalerend, diagnostisch of ontwerpgericht) moet opleveren. Hiermee wordt al in een vroegtijdig stadium van de voorbereiding van de audit de relevantievraag aan de orde gesteld. De auditor heeft een belangrijke ondersteunende taak bij het formuleren van kennisbehoefte door de opdrachtgever. Wanneer de kennisbehoefte goed is gedefinieerd, is een belangrijke basis gelegd voor de beantwoording van de 'waarom-vraag' van de audit en daarmee voor de formulering van de auditdoelstelling.

2 Het conceptueel ontwerp.

Tijdens het conceptueel ontwerp wordt de 'wat-vraag' van de audit beantwoord. Het meest essentiële onderdeel is de ontwikkeling van het auditmodel. Het auditmodel is bepalend voor de te hanteren normstelling op basis waarvan de auditor de werkelijkheid beoordeelt. Ook in dit geval heeft de opdrachtgever het laatste woord. Hij beslist over de keuze van de normstelling. De auditor heeft hierbij echter een belangrijke adviesrol. Als materiedeskundige op gebied van management control kan hij de opdrachtgever adviseren over de te hanteren normstelling.

3 Het technisch ontwerp.

Hierin is vooral de auditstrategie en de keuze van gegevensbronnen en de technieken waarmee ze worden ontsloten van groot belang. Deze beslissingen zijn bepalend voor de deugdelijkheid van het auditresultaat en de doelmatigheid waarmee het tot stand is gekomen.

In de praktijk wordt vaak slechts een gering gedeelte van de gehele doorlooptijd van een audit besteed aan het auditontwerp. Veelal wordt dit beschouwd als niet-effectieve tijd en wil men "snel aan de gang". Indien alle onderdelen van het auditframework voor de aanvang van de audit worden doorlopen, verandert het tijdsbeslag. Er zal meer tijd moeten worden besteed aan het ontwerp. Het

voordeel is echter dat de belangrijke methodische keuzen in de audit vooraf zijn gemaakt, hetgeen tijdswinst oplevert bij de uitvoering en rapportage. Nog belangrijker is echter dat mogelijk verkeerde verwachtingen bij het opdrachtgevende management worden voorkomen en problemen over de betekenis van gegevens en oordeelsvorming worden ondervangen. Dat zijn immers belangrijke voorwaarden voor een relevant, deugdelijke en doelmatig tot stand gekomen auditresultaat.

#### Literatuur:

- Anthony, R.N., J. Dearden & V. Govindarajan, Management control systems 7<sup>th</sup> ed. –cop.1992.
- Dijk, van M., Gegevensanalyse bij kwalitatief organisatieonderzoek. Problemen, methoden en technieken. *Bedrijfskunde*, p. 92 – 101, 2001/1;
- Gould, S.J., The panda's thumb, W.W. Norton and Co, London, 1980
- Groesz, M., J.H.M. Otten en P.H. Hartog, Operational Auditing in het MKB.
- Hartog, P.H., R.W.A. de Korte, Soft controls, Object van de auditor. In: 20-over Internal/Operational Auditing; bijdragen aan governance & control, 2003
- De Korte, R.W.A., Audit & Advies; Kunnen we die discussie beëindigen? In: Audit Magazine maart 2003
- Miles, M.B. & Huberman, A.M., Qualitative data analysis, Sage, Thousand Oaks, 1994
- 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
- Paape, L., R.W.A. de Korte, Van Operational naar Management Control Auditing? De Accountant 1999
- Verschuren, P. & Doorewaard, H., Het ontwerpen van een onderzoek, Lemna, Utrecht, 1998

#### Auteurs:

*Ronald W.A. de Korte RA RE RO CIA is onderzoeker en p.v. Program Director van de postdoctorale opleiding Internal / Operational Auditing van EURAC te Rotterdam en als audit-consultant gerelateerd aan ACS te Driebergen.*

*Zijn onderzoek richt zich op de verandering bij het Openbaar Bestuur, meer specifiek: de transitie van de departementale auditdiensten in het kader van de invoering van het Kwaliteitsplan. Hij is verder docent en coördinator van de Operational auditcursussen voor NIVRA-VERA en de jaarlijkse Audit Executives Course van EURAC.*

*Drs. Jan H.M. Otten CMC is managing partner bij ACS te Driebergen en docent aan de post-doctorale opleiding Internal / Operational Auditing van EURAC te Rotterdam. Hij doceert onderzoeksmethodologie voor operational auditing. Mede van zijn hand is het zogenaamde KAD-model dat in veel operational audits als referentiemodel wordt gebruikt. Hij is verder docent van de Operational auditcursussen voor NIVRA-VERA.*

*Als management consultant heeft hij veel ervaring met de inrichting van management control systemen en de bijbehorende veranderingsprocessen in zowel overheidsorganisaties als in het bedrijfsleven.*