Externe *versus* interne zekerheid:
HOE EEN CO-PARTNERSHIP CREEREN?

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Koninklijk Instituut

The Institute of Internal Auditors BELGIUM

Onderhavig document werd geschreven door een werkgroep bestaande uit vertegenwoordigers van het IIA en het IBR: de heren Philip MAEYAERT, Virgile NIJS, Paul PAUWELS, Lieven ACKE, Philippe MENÈVE, Gerrit SARRENS en mevrouw Michèle MALISART met de steun van de kaderleden van het IIA en het IBR, mevrouw Pascale VANDENBUSSCHE (Chief Supporting Officer – IIA) en mevrouw Stéphanie QUINTART (Verantwoordelijke Studies IBR).

Verantwoordelijke uitgevers: D. Szafran – IBR – Arenbergstraat 13 – 1000 Brussel
tel.: +32.2.512.51.36 – fax.: +32.2.512.78.86 – e-mail: info@ibr-ire.be – www.ibr-ire.be
en P. Vandenbussche – IIA Belgium - Koningsstraat 109-111, bus 5 - 1000 Brussel
Tel: +32.2.219.82.82 - Fax: +32.2.217.12.97 – e-mail : info@iiabel.be - www.iiabel.be.

Design: greenpepper.be © 2010

INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK I - INLEIDING p 08

HOOFDSTUK II - EXECUTIVE SUMMARY p 09

HOOFDSTUK III - TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN p 10

1. TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN HET MANAGEMENT p 10

2. TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN EXTERNE AUDITORS p 10

2.1. Hoedanigheid van externe auditor p 10
2.2. Instituut van de Bedrijfsrevisoren p 10
2.3. Mandaat van externe auditors p 11
2.4. Andere wettelijke opdrachten voor externe auditors p 12
2.5. Andere contractuele opdrachten en verboden diensten p 12
2.6. Professionele controlenormen p 12
2.7. Verantwoordelijkheid van externe auditors p 13

3. TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN INTERNE AUDITORS p 13

3.1. Context p 13
3.2. Definitie van interne audit p 13
3.3. Situering van interne audit p 13
3.4. Interne controleopdrachten p 14
3.5. Normen van het IIA p 14

3.5.1. Kwalificatienormen (Attribute Standards (AS)) p 14
3.5.2. Functioneringsnormen (Performance Standards (PS)) p 14
3.5.3. Verklarende woordenlijst p 15

4. TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN HET AUDIT-COMITE p 15

4.1. Wettelijke voorschriften met betrekking tot de oprichting van een auditcomité p 15

4.1.1. Belangrijkste bepalingen van de wet inzake auditcomités p 15
4.1.2. Belgische Corporate Governance Code 2009 p 15
4.1.3. Charter van het auditcomité p 16

4.2. Verantwoordelijkheden van het auditcomité p 16
4.3. De taken van het auditcomité met betrekking tot de samenwerking tussen de externe en interne auditor p 17

5. CONTROLEPROCES: DE STANDPUNTEN VAN EXTERNE EN INTERNE AUDITORS p 18

5.1. Het externe controleproces p 18

5.1.1. Cliëntaanvaarding p 18
5.1.2. Initiële controleplanning p 18
5.1.3. Uitvoering van het controleprogramma p 19
5.1.4. Rapportering en evaluatie van de uitvoering van de werkzaamheden p 19

5.2. Het interne controleproces p 20

5.2.1. Planning van de interne controleactiviteiten p 20
5.2.2. Planning van de opdracht p 20
5.2.3. Uitvoering van de opdracht p 21
5.2.4. Mededeling van resultaten p 21
5.2.5. Toezicht op het verloop p 21

HOOFDSTUK IV: VAKTECHNISCHE STANDAARDEN MET BETREKKING TOT DE SAMENWERKING TUSSEN EXTERNE EN INTERNE AUDITORS p 22

1. EXTERNE CONTROLENORMEN p 22

1.1. Belgische wettelijke context: gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen en aanvaarding van een opdracht p 22
1.2. Internationale controlestandaarden (ISA's) p 23
1.3. Statements on Auditing Standards (SAS) (Verklaringen over controlenormen) p 24
1.4. Normen van de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) p 25

2. INTERNE CONTROLENORMEN p 25

2.1. Het Instituut van Interne Auditoren (IIA): International Professional Practices Framework (IPPF) p 25

3. SPECIFIEKE NORMEN VOOR FINANCIELE INSTELLINGEN p 26

3.1. Basel Comite voor Banktoezicht p 26

HOOFDSTUK V: SAMENWERKING TUSSEN EXTERNE EN INTERNE AUDITORS p 27

1. RESPONS VAN DE ENQUETE EN DE INTERVIEWS p 27

1.1. Betrokkenheid p 27
1.2. Voordelen p 27
1.3. Communicatie p 27
1.4. Systematische uitwisselingen p 31

2. BESTE PRAKTIJKEN MET BETREKKING TOT DE SAMENWERKING TUSSEN EXTERNE EN INTERNE AUDITORS p 32

2.1. Inleiding p 32

2.2. Evaluatie van het risicobeheer p 33

2.2.1. Inleiding p 33
2.2.2. Taak van de interne audit p 33
2.2.3. Taak van de externe audit p 33
2.2.4. Voorgestelde samenwerking p 33
2.2.5. Voordelen p 34

2.3. Evaluatie van de interne beheersing p 34

2.3.1. Inleiding p 34
2.3.2. Definitie p 34
2.3.3. Taak van de interne audit p 34
2.3.4. Taak van de externe audit p 34
2.3.5. Voorgestelde samenwerking p 35
2.3.6. Voordelen p 35

2.4. Bepaling van het controleprogramma p 36

2.4.1. Inleiding p 36
2.4.2. Definitie p 36
2.4.3. Taak van de interne audit p 36
2.4.4. Taak van de externe audit p 36
2.4.5. Voorgestelde samenwerking p 36
2.4.6. Voordelen p 36

2.5. Toetsingen uitgevoerd naar aanleiding van een controle p 37

2.5.1. Inleiding p 37
2.5.2. Definitie p 37
2.5.3. Taak van de interne audit p 37

2.5.4. Taak van de externe audit p 37
2.5.5. Voorgestelde samenwerking p 37
2.5.6. Voordelen p 38

2.6. Auditverslaggeving p 38

2.6.1. Inleiding p 38
2.6.2. Definitie p 38
2.6.3. Taak van de interne audit p 38
2.6.4. Taak van de externe audit p 38
2.6.5. Voorgestelde samenwerking p 39
2.6.6. Voordelen p 39

2.7. Opvolging van de aanbevelingen p 39

2.7.1. Inleiding p 39
2.7.2. Definitie p 39
2.7.3. Taak van de interne audit p 39
2.7.4. Taak van de externe audit p 40
2.7.5. Voorgestelde samenwerking p 40
2.7.6. Voordelen

BIJLAGE p 41

1. Hoe maak ik het onderscheid tussen interne en externe audit? p 41
2. Verklarende woordenlijst p 42
3. Model charter van de interne auditactiviteit p 44
4. Model charter van het auditcomite p 47
5. Bevolkingsstatistieken p 50

HOOFDSTUK I
INLEIDING

Onderhavig document heeft als doelstelling een aantal beste praktijken voor te stellen met betrekking tot de samenwerking tussen externe en interne auditors in België. Dergelijke samenwerking zou kunnen bijdragen tot een beter bestuur van vennootschappen.

Er dient te worden opgemerkt dat dit document zich vooral richt op de private sector in het algemeen. Specificaties voor de financiële sector zullen slechts in het kort worden vermeld.

In de eerste plaats wordt een algemeen kader vastgesteld aan de hand van een identificatie van de taken en verantwoordelijkheden van de betrokken actoren (zie ook Bijlage 1). Het management, de externe en interne auditors en het auditcomité dienen elk hun taak te vervullen, onderworpen aan hun specifieke regelgevingen en in het kader van hun verantwoordelijkheden. Het is ook belangrijk om het controleproces te omschrijven zoals uitgevoerd door respectievelijk externe en interne auditors teneinde een duidelijk inzicht te krijgen hoe de samenwerking tussen interne en externe auditors kan worden verbeterd.

Verder wordt een korte samenvatting gegeven van een aantal vaktechnische standaarden in verband met de samenwerking tussen interne en externe auditors teneinde de lezer hiervan een beter begrip te geven. Ten slotte wordt een overzicht gegeven van gangbare werkwijzen, evenals een voorstelling van beste praktijken.

HOOFDSTUK II
EXECUTIVE SUMMARY

De controlefuncties vervullen een belangrijke rol binnen alle organisaties en worden door verschillende actoren uitgevoerd. Daarom wordt de samenwerking tussen de verschillende actoren uitermate belangrijk teneinde het controleniveau en de efficiëntie van de controle te maximaliseren. Een doeltreffende samenwerking tussen externe en interne auditors brengt een aantal voordelen met zich mee.
Het auditcomité moet een belangrijke rol vervullen bij het vastleggen van deze samenwerking en het uitoefenen van toezicht op de planning van de werkzaamheden van de (externe en interne) auditors. Het auditcomité moet de controleactiviteit binnen de organisatie in een ruim kader beschouwen.

In deze position paper zullen we de taak en de verantwoordelijkheden van de interne en externe auditors bespreken.

Op basis van een enquête, van internationale standaarden en van besprekingen in de schoot van een werkgroep hebben wij ook beste praktijken met betrekking tot de samenwerking tussen externe en interne auditors gedefinieerd.
Het ene beroep (de externe auditors) wordt strikt gereglementeerd en het andere niet, behalve in de financiële sector. Er dient evenwel te worden opgemerkt dat beide beroepen internationale standaarden volgen en verslag uitbrengen aan de hand van een standaardmodel.

De enquête heeft aangetoond dat de samenwerking in de praktijk sterk kan verschillen en dat in de meeste gevallen het initiatief door de interne auditafdelingen wordt genomen.
Uit de enquête blijkt dat de meeste externe auditors een goede ervaring hebben op het vlak van samenwerking. De belangrijkste redenen waarom de samenwerking niet wordt bevorderd zijn te wijten aan bedrijfsbeslissingen, de rotatie van junior werknemers, de ongelijke toegang tot informatie, het uiteenlopende maturiteitsniveau van de interne auditafdelingen en een gebrek aan onafhankelijkheid van de interne auditafdelingen.
De enquête wijst een efficiëntieverhoging van de controlewerkzaamheden aan als het belangrijkste voordeel van de samenwerking. Systematische uitwisselingen en een gemeenschappelijke methodologie zijn aan beide kanten zeer beperkt.
Bij het bepalen van beste praktijken kan worden gezegd dat de externe auditors op verschillende wijzen met de interne auditors kunnen samenwerken. De belangrijkste criteria voor het bepalen van de samenwerkingsniveaus zijn:

- *de maturiteit van de interne auditafdeling;*
- *de naleving van het International Professional Practices Framework (IPPF);*
- *de certificering en ervaring van de interne auditors;*
- *de kwaliteit van de door de interne auditors uitgevoerde werkzaamheden.*

Wanneer de externe auditors van plan zijn om gebruik te maken van de werkzaamheden van interne auditors dienen zij rekening te houden met het voorlopige karakter van de planning van de interne audit en dienen zij dit in een vroeg stadium te bespreken. Zij zullen ook vooraf afspraken dienen te maken over de reikwijdte van de interne controlewerkzaamheden, de materialiteitsniveaus en de voorgestelde methoden.

Deze samenwerking kan verschillende vormen aannemen:

- *de mededeling van verslagen en documenten;*
- *regelmatige ontmoetingen;*
- *overleg over risico-inschattingen, evaluaties van de interne beheersing en aangelegenheden met betrekking tot deugdelijk bestuur;*
- *samenwerking zoals opgenomen in de controleprogramma's;*
- *afspraken met betrekking tot uit te wisselen informatie;*
- *het opzetten van een gemeenschappelijke methodologie voor het beoordelen van risico's en de interne beheersingsmaatregelen;*
- *het opvolgen van geconsolideerde bevindingen en aanbevelingen;*
- *gebruikmaking van de werkzaamheden van de andere auditors om aldus dubbel werk te vermijden: het samenwerken en het uitvoeren van de werkzaamheden van de andere auditors;*
- *training in de externe auditmethodologie, enz.*

Het is belangrijk om duidelijke afspraken te maken over de verwachte samenwerking. De samenwerkingsvorm kan ook worden opgenomen in het interne auditcharter.
Gelet op de grotere reikwijdte van de interne controlewerkzaamheden is het meer waarschijnlijk dat de externe auditors zullen steunen op het werk van de interne auditors dan andersom. Hoewel de externe auditors gebruik kunnen maken van het werk van de interne audit kunnen zij hun verantwoordelijkheden niet overdragen.

HOOFDSTUK III
TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN

1. TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN HET MANAGEMENT

Het management is, onder het toezicht van de raad van bestuur, onder meer verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave van de financiële overzichten, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving. Deze verantwoordelijkheid omvat het opzetten, implementeren en in stand houden van een interne beheersing met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van financiële overzichten, die geen materiële afwijkingen bevatten als gevolg van fraude of vergissingen.

De Belgische *Corporate Governance Code 2009* vermeldt in dit verband dat de vennootschappen die de Code toepassen onder meer in de verklaring inzake deugdelijk bestuur de belangrijkste kenmerken van de interne beheersings- en risicobeheersystemen van de vennootschap zouden moeten beschrijven en openbaar maken.

De openbaarmaking van het charter van het auditcomité is niet verplicht maar wordt aanbevolen als goede praktijk.

Overeenkomstig de Auditrichtlijn 2006/46/EG van 14 juni 2006[1] moeten vennootschappen waarvan de effecten tot de handel op een gereglementeerde markt zijn toegelaten en die hun statutaire zetel in de Europese Gemeenschap hebben, een jaarlijkse verklaring inzake deugdelijk bestuur openbaar maken als een specifiek en duidelijk herkenbaar onderdeel van het jaarverslag. Deze verklaring dient de aandeelhouders op zijn minst gemakkelijk toegankelijke sleutelinformatie te verstrekken over de feitelijk toegepaste praktijken inzake deugdelijk bestuur, met inbegrip van een beschrijving van de belangrijkste kenmerken van eventuele bestaande risico-beheersystemen en interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het financiële verslaggevingsproces.

Het merendeel van de financiële instellingen die onder het prudentiële toezicht van de CBFA vallen dient jaarlijks te beoordelen of hun interne beheersingsmaatregelen adequaat zijn (opzet en doeltreffende werking) en dient de resultaten van deze beoordeling mee te delen aan de raad van bestuur, de CBFA en de commissaris. De commissarissen dienen de interne controlemaatregelen te beoordelen en hun bevindingen mee te delen aan de CBFA.

2. TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN EXTERNE AUDITORS

2.1. Hoedanigheid van externe auditor

In België wordt de hoedanigheid van externe auditor (bedrijfsrevisor) toegekend door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), onder de voorwaarden zoals bepaald in de wet van 22 juli 1953 die voor het laatst werd gecoördineerd door een koninklijk besluit van 30 april 2007 teneinde te voldoen aan de meeste bepalingen van de Auditrichtlijn 2006/46/EG.

In het kader van onderhavig document worden de bedrijfsrevisoren vermeld als "externe auditors" met betrekking tot de uitoefening van de functie van commissaris zoals hierna beschreven (zie punt 2.3, p.11).

De hoedanigheid van externe auditor wordt verkregen door het volbrengen van een driejarige stageperiode en door het slagen voor verscheidene door het Instituut georganiseerde examens. Externe auditors dienen hun beroepskennis en beroepsbekwaamheid voortdurend bij te werken en hun werkzaamheden uit te voeren met de nodige professionele zorgvuldigheid en in volle onafhankelijkheid.

2.2. Instituut van de Bedrijfsrevisoren

Het IBR werd opgericht door de in 2007 gecoördineerde wet van 22 juli 1953. Het Instituut vervult onder meer de volgende taken:

- het toelaten van de externe auditors (bedrijfsrevisoren), zowel natuurlijke personen als auditkantoren;
- het beheer van het openbaar register waarin de externe auditors moeten worden geregistreerd;
- het opstellen van professionele controlenormen en -aanbevelingen;

[1] Richtlijn 2006/46/EG van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, 83/349/EEG van de Raad betreffende de geconsolideerde jaarrekening, 86/635/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen en 91/674/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van verzekeringsondernemingen.

- het organiseren van het vormingsprogramma voor stagiairs;
- het toezicht op de permanente vorming van de externe auditors;
- het organiseren van de periodieke kwaliteitscontrole over de werkzaamheden van externe auditors;
- het uitvaardigen van een gedragscode voor externe auditors;
- het instellen van tuchtprocedures voor externe auditors en stagiairs.

Het IBR dient verantwoording af te leggen aan de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en aan de Minister van Economische Zaken.

2.3. Mandaat van externe auditors

Overeenkomstig het Belgische Wetboek van vennootschappen (art. 15, 141 en 142) dienen alle vennootschappen die bepaalde criteria overschrijden (aantal tewerkgestelde personeelsleden, jaarlijkse omzet en balanstotaal) een externe auditor als commissaris aan te stellen. De geconsolideerde financiële overzichten die de drempels voor wettelijke controles overschrijden moeten ook worden gecontroleerd tenzij de moedervennootschap van de consolidatieverplichting is vrijgesteld op grond van het feit dat haar financiële overzichten en die van haar dochtervennootschappen zijn opgenomen in de geconsolideerde financiële overzichten van de moedervennootschap, mits de geconsolideerde financiële overzichten van de moedervennootschap werden opgesteld overeenkomstig de Zevende EG-Richtlijn of haar equivalent.

Financiële instellingen die onder het toezicht van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA) vallen, moeten een externe auditor aanstellen ongeacht hun omvang. Financiële instellingen die onder het toezicht van de CBFA vallen zijn onder meer kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen, beleggings-ondernemingen, instellingen voor collectieve belegging en beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging. De auditors van financiële instellingen staan de CBFA bij met het prudentiële toezicht dat zij uitoefent. Deze bijstand omvat onder meer een nazicht en audit van respectievelijk de tussentijdse financiële overzichten en deze over het einde van het boekjaar, evenals een beoordeling van de door het management genomen interne controlemaatregelen. Deze bijstand wordt geregeld door specifieke controlestandaarden en door de CBFA uitgevaardigde instructies.

De algemene aandeelhoudersvergadering beslist over de aanstelling van de externe auditor voor een vastgelegde periode van drie jaar en dit op voorstel van de raad van bestuur en, in voorkomend geval, na goedkeuring door de ondernemingsraad. Maar indien een auditcomité dient te worden aangesteld (op vrijwillige basis of vereist door de wet), dient het voorstel van de raad van bestuur om een externe auditor aan te stellen, aan de algemene aandeelhoudersvergadering te worden voorgelegd op basis van een voorstel van het auditcomité.

Externe auditors kunnen enkel worden ontslagen door de algemene aandeelhoudersvergadering onder bepaalde voorwaarden zoals vastgelegd in het Belgische Wetboek van vennootschappen (art. 135). Tenzij om ernstige persoonlijke redenen kan de externe auditor geen ontslag nemen gedurende de vastgelegde periode van drie jaar, behalve op een algemene aandeelhoudersvergadering en enkel nadat hij de vergadering heeft ingelicht over de motieven van zijn ontslagneming.

De externe auditor moet jaarlijks onder meer verslag uitbrengen op de aandeelhoudersvergadering over het getrouw beeld van de financiële overzichten. Daarnaast dient de auditor ook te vemelden of:

- de financiële overzichten en de boekhoudkundige documenten en geschriften voldoen aan de wettelijke bepalingen;
- het jaarverslag de door de wet vereiste inlichtingen behandelt en of het overeenstemt met de financiële overzichten;
- de vennootschap de statuten en het Belgische Wetboek van vennootschappen naleeft.

Hij moet een dergelijk verslag ook uitbrengen over de geconsolideerde jaarrekening en, in voorkomend geval, over het geconsolideerd jaarverslag.

Van de externe auditor wordt ook verwacht dat hij verslag uitbrengt over bepaalde verrichtingen of situaties indien deze zich voordoen in de entiteit waar hij werd aangesteld, bijv.:

- kapitaalverhoging door middel van een inbreng in natura;
- fusie of splitsing;
- beslissing om een vereffeningsprocedure te openen;
- verslag over aan de ondernemingsraad voorgelegde financiële en economische informatie.

Verder moet de externe auditor, om als commissaris bij financiële instellingen te kunnen optreden, door de CBFA worden erkend als hebbende de geschikte kwalificaties om dergelijke entiteiten te controleren.

2.4. Andere wettelijke opdrachten voor externe auditors

In kleinere entiteiten die geen commissaris dienen aan te stellen zal een externe auditor (bedrijfsrevisor) dienen te worden aangesteld om in het bijzonder verslag uit te brengen over de verrichtingen of situaties waarnaar wordt verwezen in de voorlaatste paragraaf van vorig punt.

2.5. Andere contractuele opdrachten en verboden diensten

De bedrijfsrevisor kan ook controleopdrachten uitvoeren op contractuele basis, bijv. due diligence onderzoek of overnameonderzoeken of waarderingsverslagen. Hij kan ook raadgevende diensten verstrekken met betrekking tot juridische of fiscale aangelegenheden of handelen als scheidsrechter of vereffenaar, of zelfs bijstand verlenen inzake interne controle maar steeds op voorwaarde dat er geen afbreuk wordt gedaan aan zijn onafhankelijkheid. Om die reden zouden interne auditdiensten (uitbesteding van diensten) niet mogen worden verstrekt door hetzelfde auditkantoor dat de financiële overzichten van de organisatie controleert, aangezien dit de onafhankelijkheid van de externe auditor in het gedrang zou brengen. De interne auditdiensten zouden niettemin kunnen worden verstrekt door enig ander auditkantoor.

De bedrijfsrevisor kan ook door het gerecht worden verzocht om een deskundigenadvies te verstrekken.

De hierna volgende diensten worden als verboden niet-auditdiensten beschouwd:

- het nemen van dagelijkse bestuursbeslissingen of het deelnemen aan de dagelijkse besluitvorming;
- het verstrekken van boekhoudkundige diensten, d.w.z. het opstellen van de administratieve boeken en bescheiden of van de financiële overzichten van de cliënt;
- het ontwerpen, ontwikkelen, invoeren en beheren van financiële informatie-technologiesystemen;
- het verrichten van waarderingen die vervolgens in de financiële overzichten worden opgenomen;
- het optreden in naam van de cliënt bij de beslechting van geschillen met inbegrip van belastingsgeschillen;
- het deelnemen in de aanwerving van hogere kaderleden voor financiële, administratieve of beheersfuncties.

Het is verboden voor de bedrijfsrevisor om een management- of bestuursfunctie uit te oefenen in een handelsvennootschap. De Raad van het IBR kan echter individuele vrijstellingen verlenen na gunstig advies van het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM).

2.6. Professionele controlenormen

Doorheen de jaren heeft het IBR haar Algemene controlenormen uitgevaardigd, alsook een aantal specifieke controlenormen[1] die onder meer handelen over:

- de controle en verslaggeving in entiteiten die beschikken over een ondernemingsraad;
- de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening;
- de controle van inbreng in natura (met inbegrip van de quasi-inbreng in natura);
- het verslag op te stellen bij de omzetting van een vennootschap;
- de controle van fusie- en splitsingsverrichtingen van handelsvennootschappen;
- de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid;
- de controle van het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening;
- de bevestigingsbrief van de leiding.

Daarenboven heeft het IBR een aantal aanbevelingen uitgevaardigd die niet het bindend karakter van de huidige controlenormen hebben. Indien de externe auditor echter niet uitdrukkelijk voldoet aan deze aanbevelingen dient hij de niet-toepassing ervan te rechtvaardigen in zijn werkdocumenten. Deze aanbevelingen behandelen verschillende aspecten zoals:

- de aanvaarding van een opdracht;
- de methodologie van de controle;
- de technische aspecten van controlemethoden zoals extern bewijskrachtig materiaal, het gebruik van de werkzaamheden van een andere auditor, het gebruik van het werk van een interne auditafdeling, enz.;
- specifieke aspecten van de controle zoals de controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting, enz;
- de continuïteit.

Het IBR werkt actief aan de voorbereiding van de invoering in de nabije toekomst van de *International Standards on Auditing* (ISA's). Het dient gezegd dat de huidige door het IBR uitgevaardigde Algemene controlenormen voor het grootste deel in overeenstemming zijn met de ISA's.

[1] Beschikbaar op www.ibr-ire.be.

2.7. Verantwoordelijkheid van externe auditors

De externe auditor draagt alleen de verantwoordelijkheid voor het oordeel dat hij tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten, hetgeen impliceert dat de reikwijdte van zijn controle alle relevante gegevens van de jaarrekening moet omvatten, ongeacht het feit of hij al dan niet kan steunen op de werkzaamheden van de interne auditors. Dit betekent ook dat de externe auditor de volledige verantwoordelijkheid draagt voor alle interne controlewerkzaamheden waarop hij heeft gesteund.

3. TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN INTERNE AUDITORS

3.1. Context

Het beroep van interne auditor is internationaal erkend dankzij het *Institute of Internal Auditors* (IIA) (Instituut van Interne Auditoren), dat internationaal erkend wordt als een betrouwbaar orgaan dat richtlijnen uitvaardigt en dat normen en definities heeft uitgewerkt die de taken en verantwoordelijkheden van interne auditors onderbouwen en richtlijnen geven aan de beroepsbeoefenaars.

Wij zullen de werking van het interne controleproces voorstellen overeenkomstig de *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing Framework* (Internationale Normen voor het Referentiekader voor de Professionele Uitoefening van Interne Audit) van het IIA.

3.2. Definitie van interne audit

Het IIA omschrijft interne audit als volgt: "*Interne audit is een onafhankelijke en op objectieve wijze zekerheidverstrekkende en raadgevende activiteit. Deze is in het leven geroepen om een meerwaarde te bieden en een verbetering te bewerkstelligen van de werking van een organisatie. Zij helpt een organisatie bij het realiseren van haar doelstellingen door, via een systematische en gedisciplineerde aanpak, de doeltreffendheid van het risico- en controlebeheer en de beleidsprocessen te evalueren en te verbeteren.*".

3.3. Situering van interne audit

De situering van interne audit binnen de organisatie is van fundamenteel belang met het oog op het vrijwaren van de onafhankelijkheid van de afdeling. Het is derhalve raadzaam dat de interne audit verslag uitbrengt aan het auditcomité.

	Verantwoordelijkheid van het management	**Verantwoordelijkheid inzake interne audit**
Beleidsprocessen	Het opzetten van processen en structuren "*om de activiteiten van de organisatie te informeren, te oriënteren, te leiden en op te volgen met het oog op het bereiken van haar doelstellingen*[1]".	"*Evaluaties uitvoeren en adequate aanbevelingen formuleren om het beleidsproces te verbeteren bij diens verwezenlijking*[2]."
Naleving van de regelgeving	Het opstellen van *compliance*regels en *compliance*procedures (gedragscode voor het bedrijf), voor de leden van de organisatie (aangifteformulier) en voor haar stakeholders om misdrijven te vermijden.	In het controleprogramma evaluaties opnemen van de naleving binnen specifieke domeinen die juridische kwesties met zich mee-brengen.
Risicobeheer en interne beheersing	Het organiseren van risicobeheersprocessen en controleprocessen	Het management en het auditcomité bijstaan door verbeteringen voor te stellen inzake de adequaatheid van het risicobeheer en het controleproces.

[1] Verklarende woordenlijst IIA.

[2] *Practice Advisory* 2130.

De interne auditor evalueert het audituniversum van de organisatie waarvoor hij werkt, met inbegrip van het risicobeheer en de *compliance*functies indien deze aanwezig zijn.

De onafhankelijkheid van de beoordeling en de kwaliteit van de adviezen zijn uiterst belangrijk. De interne auditor is echter geen rechter maar formuleert aanbevelingen op basis van overleg met het management. Het behoort aan deze laatste om op een gepaste wijze hierop in te spelen.

3.4. Interne controleopdrachten

Het verstrekken van zekerheid over beleidsprocessen, risico's en controleprocessen is het hoofdelement van de controlewerkzaamheden. Naast de controleopdrachten die erop gericht zijn het audituniversum van de organisatie te evalueren, behelzen interne auditactiviteiten ook andere opdrachten zoals raadgevende diensten op verzoek van het management en bijzondere opdrachten op verzoek van het Uitvoerend Comité.

Interne auditors kunnen ook betrokken worden bij een zelfbeoordeling (*Control Self-Assessment* (CSA)) als bekrachtiger van het proces als consultant.

In het referentiekader van Sectie 302 van de Sarbanes-Oxley Wet speelt interne audit ook een rol bij financiële kwartaalverslaggeving, toelichtingen en verklaringen van het management, in de hoedanigheid van bekrachtiger van het proces, deelnemer, coördinator of onafhankelijke beoordelaar.

De taken en verantwoordelijkheden van de interne auditafdeling worden omschreven in het interne auditcharter (zie model in Bijlage 3).

3.5. Normen van het IIA

De Internationale Normen voor de Professionele Uitoefening van Interne Audit (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*[1]) bestaan uit:

- verplichte standaarden (*mandatory guidance*):
  - de definitie van interne audit
  - de Deontologische Code
  - de Normen (hierna beschreven)

- aanbevolen richtlijnen (*strongly recommended guidance*):
  - standpunten (*position papers*)
  - praktijkadviezen (*practice advisories*)
  - praktijkrichtlijnen (*practice guides*).

3.5.1. Kwalificatienormen (*Attribute Standards* (AS))

De Kwalificatienormen handelen over het doel, de bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de interne auditor, evenals over de regels inzake onafhankelijkheid en objectiviteit en over de regels die verband houden met vakkundigheid en gepaste professionele zorgvuldigheid. Tevens worden een programma voor de garantie en verbetering van de kwaliteit en voortgezette professionele vorming van de interne auditors vereist.

3.5.2. Functioneringsnormen (*Performance Standards* (PS))

De functioneringsnormen hebben vooral betrekking op het management van de interne auditactiviteit (planning, middelen, procedures en rapportering aan de raad van bestuur en het gecontroleerde management). De functioneringsnormen bepalen onder meer dat het hoofd van de audit informatie kan delen en activiteiten kan coördineren met andere interne en externe relevante zekerheidsverstrekkende en raadgevende dienstverleners teneinde een adequate dekking te waarborgen en dubbele werkzaamheden tot een minimum te herleiden.

De functioneringsnormen leggen tevens de nadruk op het belang van de planning van de opdracht die rekening houdt met de risico's, controles en beleidsprocessen, de adequaatheid van de voor de uitvoering van de controleopdrachten vereiste middelen, evenals met het gebruik van een geformaliseerd werkprogramma dat is aangepast aan de doelstellingen van de auditopdracht.

[1] IPPF uitgevaardigd door het IIA Ink en beschikbaar op www.iiabel.be/KNOWLEDGECENTRE/.

Daarnaast bevatten de functioneringsnormen richtlijnen betreffende de uivoering van de opdracht, de mededeling van resultaten, het proces van toezicht en ten slotte, het opzetten van een systeem van opvolging van de implementatie van de aanbevelingen, niet enkel voor hun eigen aanbevelingen maar ook voor die uitgevaardigd door externe auditors en plaatselijke regelgevende instanties.

3.5.3. Verklarende woordenlijst

Een verklarende woordenlijst met de belangrijkste definities maakt deel uit van het raamwerk.

4. TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN HET AUDIT-COMITE

In dit hoofdstuk worden de taken en verantwoordelijkheden van het auditcomité beschreven, in het bijzonder met betrekking tot de samenwerking tussen de interne en externe auditors.

4.1. Wettelijke voorschriften met betrekking tot de oprichting van een auditcomité

Nieuwe voorschriften met betrekking tot onder meer de oprichting van auditcomités zijn begin 2009 van kracht geworden na de aanneming van de wet van 17 december 2008 inzake de oprichting van auditcomités in genoteerde vennootschappen en financiële ondernemingen[1]. De nieuwe bepalingen zijn hoofdzakelijk van toepassing op genoteerde vennootschappen en op bepaalde al dan niet genoteerde financiële instellingen.

De wet van 17 december 2008 zet de bepalingen van de Auditrichtlijn 2006/46/EG met betrekking tot de auditcomités om in Belgisch recht. Vóór de aanneming van de wet was de oprichting van een auditcomité slechts een aanbeveling in het kader van de Belgische *Corporate Governance Code* voor Belgische genoteerde vennootschappen.

4.1.1. Belangrijkste bepalingen van de wet inzake auditcomités

De belangrijkste bepalingen van de wet inzake auditcomités luiden als volgt:

- behoudens bepaalde uitzonderingen zijn de raden van bestuur van alle genoteerde vennootschappen en financiële instellingen verplicht om een auditcomité op te richten. Het comité moet uitsluitend bestaan uit niet-uitvoerende leden van de raad van bestuur;
- voor genoteerde vennootschappen moet ten minste één lid onafhankelijk zijn overeenkomstig de in de wet bepaalde criteria en moet hij beschikken over de nodige deskundigheid op het gebied van boekhouding en audit;
- kleine genoteerde vennootschappen zijn niet verplicht om een auditcomité op te richten. In dat geval moeten de aan het auditcomité toegewezen taken worden uitgevoerd door de raad van bestuur als geheel, met naleving van een aantal noodzakelijke bepalingen zoals de benoeming van ten minste één onafhankelijke bestuurder. De vrijstelling is ook toepasselijk op kleine kredietinstellingen en verzekeringsmaatschappijen met de uitzondering dat zij krachtens de wet niet verplicht zijn om ten minste één onafhankelijke bestuurder te hebben. Verder kan de CBFA, ingeval van een financiële instelling of een dochter van een groep die een auditcomité heeft opgericht dat voor de gehele groep bevoegd is, een afwijking toestaan van de bepaling om een auditcomité op te richten. Een dergelijke vrijstelling is niet mogelijk voor genoteerde vennootschappen;
- het auditcomité heeft minstens de volgende taken:
- monitoring van het financiële verslaggevingsproces;
- monitoring van de effectiviteit van de systemen voor interne beheersing en risicobeheer van de onderneming;
- indien er een interne audit bestaat, monitoring van de interne audit en van zijn effectiviteit;
- monitoring van de wettelijke controle van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening, inclusief opvolging van de vragen en aanbevelingen geformuleerd door de commissaris;
- beoordeling en monitoring van de onafhankelijkheid van de commissaris, waarbij met name wordt gelet op de verlening van bijkomende diensten aan de vennootschap[2].

4.1.2. Belgische *Corporate Governance* Code 2009

De taken van het auditcomité zoals bepaald in de wet van 17 december 2008 zijn grotendeels in overeenstemming met de taken van het auditcomité zoals bepaald in de Belgische *Corporate Governance Code* 2009.

De Code voorziet met betrekking tot de taken van het auditcomité in de volgende bijkomende richtlijnen:

[1] Wet inzonderheid tot oprichting van een auditcomité in de genoteerde vennootschappen en de financiële ondernemingen.

[2] Met betrekking tot de onafhankelijkheid, vermeldt Bijlage C van de *Corporate Governance Code* uitdrukkelijk de verlening van bijkomende diensten aan de vennootschap.

- monitoring van het financiële verslaggevingsproces;
- bij de monitoring van het financiële verslaggevingsproces beoordeelt het auditcomité in het bijzonder de relevantie en samenhang van de door de vennootschap en haar groep toegepaste standaarden voor jaarrekeningen. Deze beoordeling houdt in dat de nauwkeurigheid, de volledigheid en het consequente karakter van de financiële informatie beoordeeld worden vóór de publicatie ervan en wordt uitgevoerd op basis van een door het auditcomité aangenomen programma;
- het uitvoerend management licht het auditcomité in over de methoden die worden gebruikt voor het boeken van significante en ongebruikelijke transacties waarvan de boekhoudkundige verwerking vatbaar kan zijn voor diverse benaderingen;
- het auditcomité bespreekt significante kwesties inzake financiële verslaggeving met zowel het uitvoerend management als met de externe auditor;
- monitoring van de effectiviteit van de interne controle- en risicobeheersystemen van de vennootschap;
- de monitoring van de effectiviteit van de interne controle- en risicobeheersystemen van de vennootschap, ingesteld door het uitvoerend management, wordt minstens één keer per jaar uitgevoerd en heeft ten doel de doeltreffende identificatie, het beheer en de publicatie van de belangrijkste risico's te waarborgen;
- het auditcomité beoordeelt de verklaringen inzake interne controle en risicobeheer die in de verklaring inzake deugdelijk bestuur worden opgenomen;
- monitoring van de interne audit;
- het auditcomité beoordeelt het werkprogramma van de interne auditor, rekening houdend met de complementaire rol van de interne en externe auditfuncties. Het ontvangt de interne controleverklaringen of een periodieke samenvatting ervan en gaat tevens na in welke mate het management tegemoet komt aan zijn bevindingen en aanbevelingen;
- indien de vennootschap niet beschikt over een interne auditfunctie, wordt minstens jaarlijks beoordeeld of daartoe een noodzaak bestaat;
- monitoring van de wettelijke controle en van de onafhankelijkheid van de commissaris;
- het auditcomité doet een voorstel betreffende de selectie en de benoeming van de externe auditor en de voorwaarden voor zijn aanstelling;
- de externe auditor:
  - bevestigt jaarlijks zijn onafhankelijkheid en meldt alle verrichte bijkomende diensten aan het auditcomité;
  - voert overleg met het auditcomité over de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken;
  - richt aan het auditcomité een verslag met daarin een omschrijving van alle banden van de externe auditor met de vennootschap en haar groep;
- de externe auditor brengt bij het auditcomité verslag uit over belangrijke zaken die bij de uitoefening van zijn wettelijke controle aan het licht zijn gekomen, en meer bepaald over ernstige tekortkomingen in de interne controle met betrekking tot de financiële verslaggeving;
- het auditcomité beoordeelt de effectiviteit van het extern auditproces en gaat na in welke mate het management tegemoetkomt aan de aanbevelingen die de externe auditor in zijn *management letter* doet;
- het auditcomité stelt een onderzoek in naar de kwesties die aanleiding geven tot de ontslagname van de externe auditor en doet aanbevelingen aangaande alle maatregelen die in dat verband vereist zijn.

Het auditcomité moet bij de raad van bestuur geregeld verslag uitbrengen over de uitoefening van zijn taken, op zijn minst telkens wanneer de raad van bestuur de jaarrekening en andere (tussentijdse) samenvattingen van financiële overzichten of verslagen opstelt.

4.1.3. Charter van het auditcomité

Het opstellen van een charter van het auditcomité wordt vaak beschouwd als beste praktijk. Het doel van een dergelijk charter is het bijstaan van het auditcomité bij het opnemen van zijn verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op het financiële verslaggevingsproces, het interne controlesysteem, het controleproces, evenals op het proces van de vennootschap voor de monitoring van de naleving van wetten, reglementen en gedragsregels.

Het IIA heeft op zijn website een model van charter van het auditcomité gepubliceerd dat vele van de thans gebruikte beste praktijken bevat en dat voldoet aan de eisen van de *Sarbanes-Oxley* Wet en van de aandelenbeurzen van de VS. Het chartermodel kan derhalve worden gebruikt als basis en dient te worden aangepast aan de specifieke behoeften en bestuursregels van het betrokken comité. Het model is opgenomen in Bijlage 4.

4.2. Verantwoordelijkheden van het auditcomité

De verantwoordelijkheden van het auditcomité hebben hoofzakelijk betrekking op:

- de financiële overzichten en de verslaggeving daarover;
- de interne beheersingssytemen;
- het toezicht op de interne auditfunctie;
- de benoeming en het toezicht op de werkzaamheden van de externe auditor.

Als onderdeel van de twee laatstgenoemde verantwoordelijkheden zal het auditcomité de mogelijke samenwerking dienen te evalueren die kan worden opgezet tussen de interne auditors van de vennootschap en de externe auditor. De grondslag voor het toestaan van een dergelijke samenwerking dient te worden weergegeven in het charter van het auditcomité. Het maken van afspraken voor de feitelijke samenwerking dient vervolgens te worden overgelaten aan beide auditors die hun voorstellen aan het auditcomité dienen voor te leggen als onderdeel van hun respectievelijke interne en externe controleprogramma's. Tijdens zijn volgende vergaderingen dient het auditcomité de werkzaamheden van beide auditors die gewoonlijk aan dergelijke vergaderingen deelnemen, te reviewen en te evalueren.

4.3. De taken van het auditcomité met betrekking tot de samenwerking tussen de externe en interne auditor

Uit bovenstaande blijkt duidelijk dat er heel wat wisselwerking bestaat tussen het auditcomité en de interne en externe auditor. Dit vloeit onder meer voort uit het feit dat het auditcomité toezicht dient te houden op de uitvoering van de interne en externe audit van de vennootschap.

Anderzijds steunt het auditcomité in zeer grote mate op andere personen om het bij te staan bij het uitvoeren van zijn plichten. Interne en externe auditfuncties kunnen de beste beschikbare middelen zijn om het auditcomité te helpen bij het vervullen van zijn functie.

De Belgische *Corporate Governance Code* bepaalt dat het auditcomité moet samenkomen met de externe en interne auditor om met hen te overleggen over thema's die betrekking hebben op zijn intern reglement en over alle aangelegenheden die voortvloeien uit het auditproces en in het bijzonder de zwakke punten van de interne controle. De interne en externe auditor dienen vrije toegang te hebben tot de raad van bestuur. Het auditcomité fungeert daartoe als het voornaamste aanspreekpunt voor de interne en externe auditor. De externe auditor en het hoofd van de interne audit dienen rechtstreeks en onbeperkt toegang te hebben tot de voorzitter van het auditcomité en tot de voorzitter van de raad van bestuur.

Auditcomités kunnen een belangrijke rol spelen bij het vergemakkelijken van de samenwerking tussen de externe en interne auditor om aldus de doeltreffendheid en efficiëntie van de controles te maximaliseren en het risico van onjuiste verklaringen te herleiden.

Practice Advisory 2050-1 van het IIA inzake Coördinatie bepaalt dat het toezicht op de werkzaamheden van de externe auditors, met inbegrip van de coördinatie met de interne auditactiviteit, onder de verantwoordelijkheid van de raad van bestuur (het auditcomité) valt.

Een betere samenwerking tussen de interne en externe auditor draagt bij tot een betere risico-inschatting waarbij interne en externe factoren (wijzigingen in de sector, naleving, enz.) beter worden geïntegreerd.

De coördinatie van de interne en externe controlewerkzaamheden is, volgens deze *practice advisory*, de verantwoordelijkheid van het hoofd van de audit . Het hoofd van de audit dient ondersteuning te krijgen van de raad van bestuur met het oog op een effectieve coördinatie van de controlewerkzaamheden.

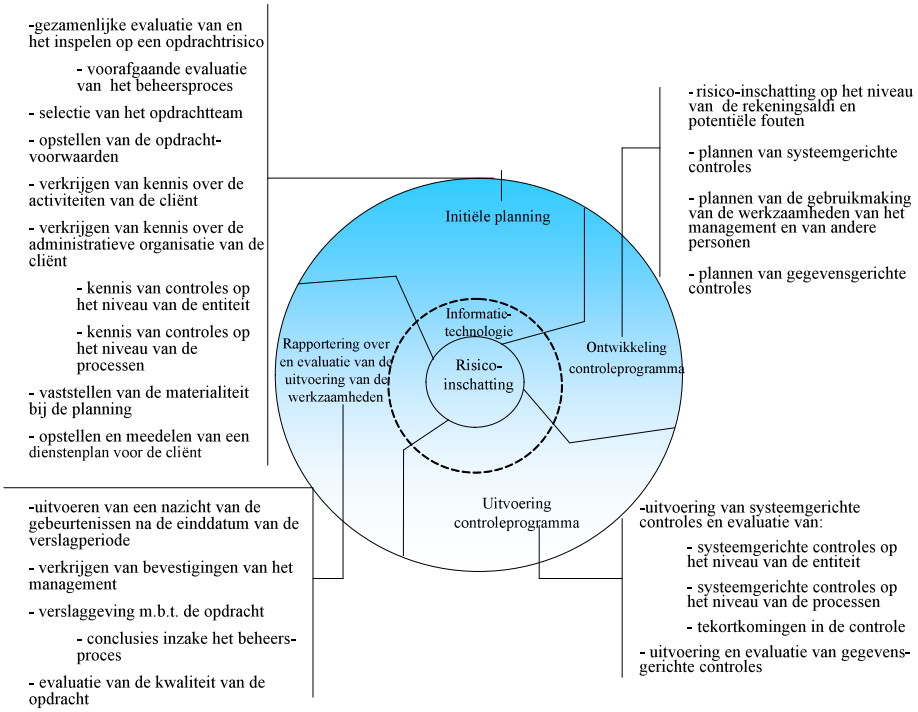
Het toekennen van de verantwoordelijkheid voor de coördinatie aan één persoon zal helpen om de inspanningen van de vennootschap te kanaliseren en ervoor te zorgen dat de vennootschap blijft werken aan het verbeteren van haar coördinatie-inspanningen. Bovendien zal het auditcomité dan in staat zijn om de vooruitgang met betrekking tot de coördinatie-inspanningen gemakkelijk op te volgen en te monitoren. Het auditcomité kan er ook voor opteren om ideeën voor te stellen en rechtstreeks feedback te vragen van de persoon die met de coördinatie is belast teneinde zich ervan te vergewissen dat de coördinatie-inspanningen erop vooruitgaan. Indien vennootschappen de coördinatie-niveaus wensen te verhogen dient de interne auditfunctie hiertoe de aanzet te geven.

Een coördinatie van de werkzaamheden kan er ook voor zorgen dat:

- de planning van de interne en de externe auditor een optimaal bereik en efficiëntie waarborgt door controles in dezelfde afdelingen en in dezelfde periodes te vermijden;
- de interne en externe auditor samen een grotere druk op het management uitoefenen dan elk afzonderlijk door hen te behoeden voor het gebruik van al te agressieve boekhoudkundige principes;
- gemeenschappelijke kwesties gezamenlijk worden onderzocht en er een gezamenlijke aanbeveling aan het auditcomité wordt geformuleerd;
- verslagen en werkthema's door beide partijen tijdig worden meegedeeld;
- de audit een groter toepassingsveld krijgt en het risico van afwijkingen en fraude vermindert en aldus het risico van elk lid van het auditcomité om betrokken te raken bij een persoonlijk of collectief geschil afneemt;
- auditaangelegenheden voorrang krijgen, hetgeen tevens al te omslachtige controleverklaringen verhindert;
- de agenda van het auditcomité de belangrijkste te bespreken punten met betrekking tot de audit bevat.

5. CONTROLEPROCES: DE STANDPUNTEN VAN EXTERNE EN INTERNE AUDITORS

5.1. Het externe controleproces



5.1.1. Cliëntaanvaarding

De commissaris beoordeelt zijn opdrachtrisico en houdt rekening met factoren die van invloed kunnen zijn op dit risico tijdens zijn werkzaamheden in het kader van de cliëntaanvaarding. Vooraleer hij zijn controlewerkzaamheden start komt hij tot een conclusie met betrekking tot de belangrijke risico's, met inbegrip van alle verplichtingen die met de wetgeving inzake witwassen van geld en frauderisico's verband houden. Na voltooiing van deze fase legt de externe auditor de opdrachtvoorwaarden vast en documenteert deze in een schriftelijke opdrachtbevestiging die dient te worden ondertekend door de leden van het bestuursorgaan van de vennootschap. Het opdrachtteam wordt zorgvuldig gekozen in functie van de complexiteit van de controle.

5.1.2. Initiële controleplanning

Het verkrijgen van kennis over de activiteiten van de cliënt is van essentieel belang voor een hoog kwalitatieve controle. De eerste fase van een controlecyclus omvat een gedisciplineerd en systematisch onderzoek van de vennootschap gebaseerd op interviews met het management en op het onderkennen van de belangrijkste managementcontroles en toezichtsactiviteiten. De externe auditor ontwikkelt zijn controlestrategie en controleprogramma in verschillende stappen met inbegrip van het vaststellen van de materialiteit bij de planning (gebruikt voor het beoordelen van het getrouwe beeld van de jaarrekening) en de monetaire precisie (ondere andere gebruikt voor het bepalen van de steekproefgrootte en van de resultaten van een gegevensgerichte cijferanalyse).

Het verkrijgen van kennis over de controleomgeving en over het administratieve proces van de cliënt, met inbegrip van de externe en interne factoren die van invloed kunnen zijn op de entiteit, is een wezenlijk onderdeel van deze werkzaamheden. De externe auditor tracht kennis te verkrijgen over de keuze en toepassing door de entiteit van de grondslagen voor de financiële verslaggeving, evenals over de bepalingen en beoordeling van de financiële prestaties van de entiteit, waaronder de continuïteitsveronderstellingen. Alle significante transactiestromen en de interne beheersingsmaatregelen die hierop betrekking hebben, evenals de computerverwerkingsomgeving worden in ogenschouw genomen met het oog op het verkrijgen van voorafgaande kennis over de interne beheersingsmaatregelen zowel op het niveau van de entiteit als van het proces.

Het inwinnen van specifieke inlichtingen over fraude helpt de externe auditor om zich te focussen op de risico's. Bovendien wordt dit onderzoek in ieder geval uitgevoerd wanneer de externe auditor de ISA's toepast. Het opdrachtteam bespreekt de risico's, classificeert het gebruik van computers door de entiteit teneinde in te schatten of het inschakelen van een IT-deskundige noodzakelijk is en voert voorafgaande cijferanalyses uit op de tussentijdse financiële overzichten.

Deze werkzaamheden laten de externe auditor toe om het verslagleggingsrisico in te schatten en de wijze uit te werken waarop op de onderkende risicogebieden wordt ingespeeld, hetgeen in een controleprogramma wordt geformaliseerd. Dit programma wordt in voorkomend geval meegedeeld aan het auditcomité en kan worden besproken met de interne-auditafdeling. Dergelijk programma laat een goede verdeling van de taken onder de teamleden toe, maakt toezicht op de uitgevoerde werkzaamheden mogelijk en vergemakkelijkt de invoering van nieuwe teamleden.

5.1.3. Uitvoering van het controleprogramma

De externe auditor bepaalt de controlemaatregelen die in functie van de doeltreffendheid van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit dienen te worden genomen. De externe auditor kiest de technieken die hij het meest geschikt acht voor het uitvoeren van zijn controlewerkzaamheden.

De eerste stap in het controleprogramma is de evaluatie van de interne beheersingsmaatregelen. De externe auditor plant en voert de werkzaamheden uit die zijn gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de doeltreffende werking van de interne beheersingsmaatregelen en op het onderkennen hiervan. De externe auditor verkrijgt via een systematische analyse van de risico's eigen aan bedrijfsprocessen (*business processes*) een kritische kijk op de gebieden, transacties en gebeurtenissen die van materiaal belang zijn voor de financiële overzichten.

Het belangrijkste onderdeel is dus de keuze en uitvoering van toetsingen van de relevante interne beheersingsmaatregelen tijdens de controle en de evaluatie van de doeltreffendheid van deze toetsing gedurende de lopende controleperiode. De controle van informatiesystemen is een integrerend onderdeel van de controlebenadering waarbij de computer een dominerende rol speelt bij de processen. Waar de externe auditor oordeelt dat de interne beheersingsmaatregelen onvoldoende zijn, past hij zijn controlewerkzaamheden aan om hieraan te verhelpen en brengt hij over deze tekortkoming verslag uit op de gepaste managementniveaus en aan de raad van bestuur.

Aan het einde van de verslagperiode zet de externe auditor gegevensgerichte controles op. Hij zet detailcontroles op en voert deze uit op basis van een duidelijk bepaalde selectie en steekproefomvang. Hij zal hierbij onder meer gebruikmaken van bevestigingen, voorraadopnames bijwonen, waarnemingen uitvoeren en trachten controle-informatie te verkrijgen uit interne en externe bronnen. De externe auditor voert ook gegevensgerichte cijferanalyses uit en identificeert en evalueert de belangrijke rekeningen of de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, evenals de hierop betrekking hebbende potentiële fouten die dienen te worden getoetst aan de hand van een gegevensgerichte cijferanalyse. Na het formuleren van verwachtingen omtrent de gegevensgerichte cijferanalyse zal hij aandacht hebben voor de drempel tussen de verwachte waarden en de werkelijke saldi. Hij zal als zodanig verschillen die verder onderzoek vereisen, evalueren en bij het uitvoeren van deze analyse verklaringen trachten te verkrijgen, kwantificeren en ondersteunen. De controlewerkzaamheden bij schattingen omvatten het onderkennen van de omstandigheden die schattingen vereisen, evenals het verkrijgen van een inzicht in het schattingsproces. De redelijkheid van de schattingen zal worden getoetst en er zal worden ingespeeld op de verschillen in standpunten met betrekking tot schattingen. Na het beoordelen van deze schattingen op beïnvloeding en het uitvoeren van detailcontroles zoals hierboven beschreven, beoordeelt de externe auditor de financiële informatie, evalueert hij onverklaarde belangrijke wijzigingen die tijdens deze beoordeling werden vastgesteld en trekt hij conclusies. De externe auditor houdt rekening met elke rechtszaak en vordering waarbij de entiteit is betrokken en evalueert de communicatie met de juridisch adviseur van de entiteit.

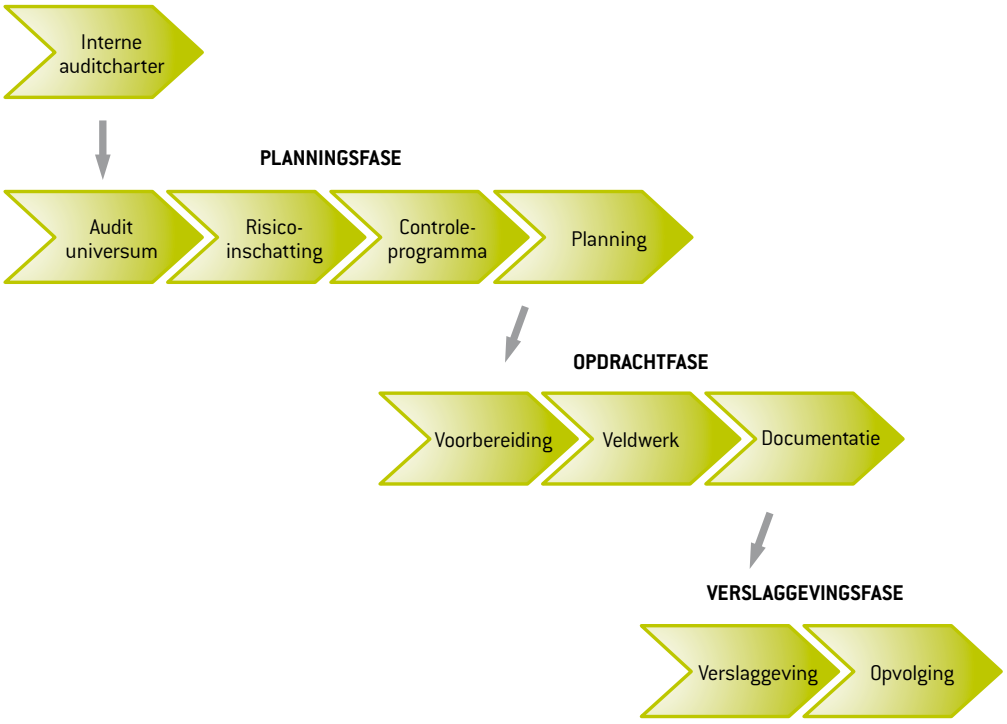
5.1.4. Rapportering en evaluatie van de uitvoering van de werkzaamheden

Na het uitvoeren van het veldwerk en tussen de datum van de controleverklaring en de einddatum van dat veldwerk voert de externe auditor een review van de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode uit. Hij schat de gebeurtenissen in tot aan de datum van zijn controleverklaring, alsmede de feiten die hem bekend worden na de datum van zijn controleverklaring en vóór de publicatie van de financiële overzichten. Hij evalueert de algemene reikwijdte van de audit, evenals het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten.

De externe auditor dient van het management een schriftelijke bevestiging te verkrijgen inzake de financiële overzichten en de niet-gecorrigeerde afwijkingen en houdt rekening met elke rechtszaak en vordering waarbij de entiteit is betrokken. Alle bevindingen worden tijdig meegedeeld aan het toezichthoudend orgaan, zijnde het auditcomité en het management. Er kan hieromtrent ook een aanbevelingsbrief aan het management worden gericht (*management letter*).

De werkzaamheden worden afgesloten met de uitgifte van een controleverklaring die het oordeel van de externe auditor over het getrouw beeld van de financiële overzichten weergeeft, evenals de beoordeling van andere informatie (zoals het verslag van de raad van bestuur) en de eventuele niet-naleving van de wet- en regelgeving.

5.2. Het interne controleproces



5.2.1. Planning van de interne controleactiviteiten

Het hoofd van de audit moet een op risico gebaseerde planning opstellen teneinde de prioriteiten van de interne controleactiviteit te bepalen. Deze prioriteiten dienen in overeenstemming te zijn met de doelstellingen van de organisatie. Aldus houdt het hoofd van de audit rekening met het kader rond risicobeheer van de organisatie, inclusief het gebruik van risicopreferentieniveaus's die door het management voor de verschillende activiteiten of onderdelen van de organisatie bepaald zijn. Als er geen kader bestaat, vertrouwt het hoofd van de audit op zijn/haar eigen oordeel over de risico's na overleg met het hoger management en de raad van bestuur.

Het verdient duidelijk aanbeveling om het interne controleprogramma te baseren op een gedocumenteerde risico-evaluatie, die minstens eenmaal per jaar moet worden uitgevoerd en, indien mogelijk, meerdere malen. De input van het hoger management en de raad moet hierbij in overweging worden genomen, evenals een coördinatie met de ERM-functie (indien deze functie bestaat)[1]. Het hoofd van de audit zou kunnen overwegen voorgestelde adviesopdrachten te aanvaarden, gebaseerd op het potentieel van de opdracht om het risicobeheer te verbeteren, waarde toe te voegen en de werking van de organisatie te verbeteren. De aanvaarde opdrachten moeten in het programma worden opgenomen.

Het hoofd van de audit moet de planning en de vereiste middelen van de interne auditactiviteit, belangrijke tussentijdse wijzigingen inbegrepen, voor nazicht en goedkeuring aan het hoger management en aan de raad van bestuur voorleggen. Bovendien moet het hoofd van de audit periodiek rapporteren aan het hoger management en aan de raad over het doel, de bevoegdheden en de verantwoordelijkheden van de interne auditactiviteit, alsook over de uitvoering van het interne controleprogramma. De rapportering moet ook belangrijke blootstellingen aan risico's, inclusief frauderisico's en strategische risico's, omvatten, alsook aandachtspunten betreffende controle en deugdelijk bestuur, en andere noden of vragen van de raad en van het hoger management.

5.2.2. Planning van de opdracht

Het hoofd van de audit zal voor iedere opdracht de doelstellingen, de reikwijdte, de tijdsplanning en de toewijzing van hulpmiddelen bepalen.
Bij het plannen van opdrachten moeten de interne auditors rekening houden met:

- de doelstellingen van de te onderzoeken activiteit en de wijze waarop deze activiteit haar werking controleert;
- de belangrijke risico's, doelstellingen, middelen en werkzaamheden van de activiteit, en de wijze waarop een potentiële

[1] Zie Glossary, bijlage 2.

risico-impact op een aanvaardbaar niveau wordt gehouden;
- de adequaatheid en effectiviteit van de risicobeheer- en controleprocessen van de activiteit, in vergelijking met een relevant controlekader of -model; en
- de mogelijkheid tot belangrijke verbeteringen van de risicobeheer- en controleprocessen van de activiteit.

Elke opdracht zal aanvangen met een schriftelijke opdrachtbevestiging waarin ter attentie van de gecontroleerden de reikwijdte, de doelstellingen en de tijdsplanning worden aangegeven, evenals de documentatie die dient te worden ontvangen met het oog op het voorbereiden van de opdracht.

Bij het vastleggen van de reikwijdte van de opdracht moet rekening worden gehouden met relevante systemen, geregistreerde gegevens, personeel en materiële bezittingen, deze onder controle van derden inbegrepen.
Ten slotte moeten interne auditors werkprogramma's ontwikkelen en documenteren die de doelstellingen van de opdracht verwezenlijken. Werkprogramma's moeten de geschikte procedures bevatten voor identificatie, analyse, evaluatie en documentatie van informatie tijdens de opdracht. Het werkprogramma moet vóór de implementatie ervan worden goedgekeurd, wat tevens zo snel mogelijk moet gebeuren in geval van aanpassingen.

Het werkprogramma zal er als volgt uitzien:

Doelstelling/ Domein	Risico	Waarschijnlijkheid/ Belang	Feitelijke controles	Evaluatie van de adequaatheid	Doeltreffendheid-testen

Voor elk aspect dat wordt beoordeeld zullen zij het risico evalueren, evenals de geïmplementeerde controles en hun adequaatheid. Ten slotte zullen zij de controles bepalen die dienen te worden uitgevoerd teneinde de doeltreffendtheid van de lopende controles te evalueren (gegevensgerichte controle, cijferanalyse, ad hoc controle).

5.2.3. Uitvoering van de opdracht

Over het algemeen moeten interne auditors voldoende informatie identificeren, analyseren, evalueren en verzamelen om de doelstellingen van de opdracht te bereiken.

Interne auditors moeten de conclusies en resulaten van hun opdrachten baseren op gepaste analyses en evaluaties. Interne auditors moeten ook relevante informatie documenteren ter ondersteuning van de conclusies en resultaten van de opdracht.

Opdrachten moeten naar behoren worden gesuperviseerd om zo de doelstellingen te realiseren, de kwaliteit te waarborgen en het personeel verder te vormen. Dit is de algehele verantwoordelijkheid van het hoofd van de audit.

5.2.4. Mededeling van resultaten

Interne auditors moeten de resultaten van de opdrachten meedelen. Dit impliceert een evaluatie van het residueel risico en een overleg met het management met betrekking tot de bevindingen en aanbevelingen.

De mededeling moet met name de doelstellingen en reikwijdte van de opdracht, alsook de conclusies, aanbevelingen en actieplannen omvatten. De eindmededeling van de resultaten van de opdracht moet, waar nodig, de globale opinie van de interne auditors en/of hun besluiten bevatten. Interne auditors worden aangemoedigd om bevredigende prestaties te erkennen in de communicatie rond de opdracht. Bij het vrijgeven van de resultaten van de opdracht aan partijen van buiten de organisatie, moet de mededeling aan deze partijen beperkingen bevatten aangaande de verspreiding en het gebruik van de resultaten.

Het hoofd van de audit of iemand door hem aangewezen, kijkt de definitieve mededeling na en keurt ze goed vóór uitgifte, en beslist aan wie en hoe ze zal worden verspreid.

5.2.5. Toezicht op het verloop

Het hoofd van de audit moet een opvolgingsproces instellen om na te gaan en te waarborgen dat het management effectief maatregelen heeft genomen of dat het hoger management het risico om geen maatregelen te nemen heeft aanvaard. In het merendeel van de gevallen worden kern-prestatie-indicatoren (KPI's) aan het auditcomité meegedeeld.

HOOFDSTUK IV
VAKTECHNISCHE STANDAARDEN MET BETREKKING TOT DE SAMENWERKING TUSSEN EXTERNE EN INTERNE AUDITORS

In dit hoofdstuk wordt een overzicht gegeven van de vaktechnische standaarden die handelen over de samenwerking tussen interne en externe auditors. Wij raden de lezers aan om de hierna vermelde website van het IBR te raadplegen voor bijkomende inlichtingen.

1. EXTERNE CONTROLENORMEN

1.1. Belgische wettelijke context: gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen en aanvaarding van een opdracht

Het Belgische Instituut van de Bedrijfsrevisoren heeft de volgende aanbevelingen uitgevaardigd[1] – die niet het dwingend karakter van een controlenorm hebben – met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen:

- Gebruik van de werkzaamheden van een andere bedrijfsrevisor;
- Gebruik van het werk van een interne auditafdeling;
- Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen.

Deze aanbevelingen stellen grondslagen vast en geven aanwijzingen omtrent het gebruik van de werkzaamheden van anderen als controle-informatie. In het kader van deze studie beperken wij onze toelichtingen tot de aanbeveling "Gebruik van het werk van een interne auditafdeling", die grotendeels is geïnspireerd op ISA 610 "Het in aanmerking nemen van de interne auditwerkzaamheden".

In de context van de samenwerking tussen interne en externe auditors, dient de aanbeveling inzake de aanvaarding van een controleopdracht ook te worden vermeld. En zelfs indien het geen aanbeveling noch een norm is, loont het ook de moeite om het bestaan te vermelden van voorbeelden van een algemeen contractueel kader voor prestaties waarbij de toegestane mededeling tussen interne en externe auditors zou kunnen worden geformaliseerd.

Reikwijdte en doelstellingen van de interne audit

Het is bekend dat de activiteiten van de interne auditafdeling sterk uiteen kunnen lopen. Afhankelijk van de grootte en structuur van de entiteit en van de eisen gesteld door het management wordt een onderscheid gemaakt tussen:

- het reviewen van de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op financiële of boekhoudkundige informatie en systemen; en
- het reviewen van de efficiëntie en doeltreffendheid van operationele activiteiten.

Relatie tussen de interne auditors en de externe auditor

De externe auditor zou de werkzaamheden van de interne auditafdeling en diens impact op de externe controlewerkzaamheden in overweging kunnen nemen, mits:

- de doelstellingen van de controle aangepast zijn aan de reikwijdte van de externe controlewerkzaamheden;
- de interne auditors beschikken over de geschikte professionele kwalificaties.

De externe auditor heeft niettemin de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het tot uitdrukking gebrachte controle-oordeel en deze verantwoordelijkheid wordt niet verminderd door het gebruikmaken van interne audit.

Het onderzoeken en evalueren van de interne controlefunctie

Teneinde te beslissen of en in welke mate de externe auditor op de werkzaamheden van de interne auditors kan steunen, zal hij de volgende factoren kunnen evalueren:

- de graad van onafhankelijkheid van de interne controlefunctie binnen de organisatie van de entiteit;

1 Beschikbaar op de website van het IBR: www.ibr-ire.be.

- de vakbekwaamheid van de staf van de interne auditafdeling;
- de reikwijdte van de werkzaamheden van de interne auditafdeling;
- de professionele zorgvuldigheid waarmee de interne audit wordt gepland en uitgevoerd.

Het bepalen van de aard en de omvang van het gebruikmaken van de interne controlewerkzaamheden
In dit onderdeel worden aanwijzingen gegeven omtrent de vereisten van de externe auditor voor het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditafdeling. Er wordt in het bijzonder aandacht gevraagd voor:

- de planning en timing voor interne controlewerkzaamheden;
- de toegang tot relevante werkdossiers en andere documentatie van de afdeling;
- de verslaggeving en opvolging van de aan het licht gekomen uitzonderingen en afwijkingen.

Daarnaast zou de externe auditor kunnen evalueren of het geschikt is om controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot aspecten die door de interne auditafdeling in detail werden gecontroleerd.

Beperkingen die wegen op het vertrouwen op en de gebruikmaking van interne controlewerkzaamheden
De aanbeveling wijst erop dat het bestaan van een interne auditafdeling niet louter in de plaats van de controlewerkzaamheden van de externe auditor kan worden gesteld. Aangezien de externe auditor alleen de verantwoordelijkheid draagt voor het oordeel dat hij tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten, impliceert dit dat de reikwijdte van zijn controle alle relevante gegevens van de jaarrekening moet omvatten, ongeacht het feit of hij al dan niet heeft kunnen steunen op de werkzaamheden van de interne auditors. Dit betekent ook dat de externe auditor de volledige verantwoordelijkheid draagt voor alle interne controlewerkzaamheden waarop hij heeft gesteund.

Het verdient aanbeveling dat de externe auditor persoonlijk alle aspecten en transacties zou kunnen controleren die een significante impact hebben op de financiële overzichten, met inbegrip van de evaluatie van boekhoudkundige principes en waarderingsgrondslagen en de correcte toepassing van het Belgische Wetboek van vennootschappen.

Schriftelijke opdrachtbevestiging
Vóór de aanvang van de controleopdracht dienen de cliënt en de externe auditor duidelijk de voorwaarden van de controleopdracht te bepalen teneinde misverstanden met betrekking tot de opdracht te vermijden. Deze schriftelijke opdrachtbevestiging documenteert en bekrachtigt de aanvaarding door de auditor van de aanstelling, de doelstelling en reikwijdte van de controle, de omvang van de verantwoordelijkheden van de auditor ten overstaan van de cliënt en de wijze van rapportering. Dienen ook te worden opgenomen de afspraken (op zijn minst in algemene bewoordingen) met betrekking tot de betrokkenheid bij en de samenwerking met de interne auditors (en ander personeel van de cliënt).

Voorbeeld van algemeen contractueel kader voor prestaties
Voor de externe auditors die dit wensen stelt het IBR een voorbeeld ter beschikking van een brief die de algemene voorwaarden opsomt en die kan worden geraadpleegd op de website van het ICCI (www.icci.be). Deze algemene voorwaarden samen met de schriftelijke opdrachtbevestiging vormen de volledige overeenkomst tussen de cliënt en de externe auditor.

Hoewel het voorbeeld van een dergelijke brief – op grond van zijn algemene aard – geen specifieke verwijzing bevat naar de samenwerking van interne en externe auditors of gewoonweg naar de toegang van de externe auditor tot de werkdocumenten en verslagen van de interne auditors, is het aangewezen om, in voorkomend geval, melding te maken van dergelijke toegestane mededeling in de brief "algemeen contractueel kader voor prestaties".

1.2. Internationale controlestandaarden (ISA's)

De Internationale Controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISA's) worden uitgewerkt door de *International Federation of Accountants* (IFAC) via zijn *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). Voor meer details gelieve de volgende website te raadplegen: http://www.ifac.org/IAASB/.

ISA 610 – Het in aanmerking nemen van de interne auditwerkzaamheden
Algemeen genomen raadt de ISA aan dat de externe auditor de interne auditactiviteiten en de eventuele invloed hiervan op de extene controlewerkzaamheden in aanmerking zou kunnen nemen. Deze ISA legt de nadruk op het feit dat, ongeacht de mate van autonomie en objectiviteit van de interne audit, een dergelijke audit niet dezelfde mate van onafhankelijkheid kan bereiken zoals dat vereist is van de externe auditor bij het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten. De externe auditor heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het tot uitdrukking gebrachte controle-oordeel, en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd door het gebruikmaken van interne audit.

De externe auditor zou voldoende inzicht kunnen verwerven omtrent interne auditactiviteiten om de risico's van een afwijking van materieel belang van de financiële overzichten te onderkennen en in te schatten en om verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Doeltreffende interne audit laat dikwijls toe om de aard en timing van de door de externe auditor uitgevoerde controlewerkzaamheden aan te passen, dan wel om de omvang daarvan te verminderen maar kan deze niet volledig wegnemen. De volgende criteria zijn van belang bij het verkrijgen en uitvoeren van een evaluatie van de interne auditfunctie:

- de organisatorische status;
- de reikwijdte van de functie;
- de deskundigheid;
- de professionele zorgvuldigheid.

Wanneer wordt gepland om gebruik te maken van de interne controlewerkzaamheden, zal de externe auditor rekening dienen te houden met het voorlopige interne controleprogramma voor de periode en dit in een zo vroeg mogelijk stadium bespreken. Het is wenselijk om vooraf afspraken te maken over de timing van de werkzaamheden van de interne auditors, de omvang van het bereik van de controle, de materialiteitsniveaus en de voorgestelde methoden voor steekproeftrekkingen, de documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden en de procedures voor review en rapportering. Bovendien is de communicatie met de interne auditors effectiever wanneer gedurende de gehele periode met een passende regelmaat vergaderingen worden gehouden. De externe auditor zou dienen te worden geadviseerd over en toegang dienen te hebben tot relevante interne controleverklaringen, evenals informatie dienen te krijgen omtrent belangrijke aangelegenheden die onder de aandacht van de interne auditor komen en die van invloed kunnen zijn op de werkzaamheden van de externe auditor. De externe auditor zou gewoonlijk de interne auditor eveneens dienen te informeren omtrent belangrijke aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de interne audit.

1.3. *Statements on Auditing Standards* (SAS) (Verklaringen over controlenormen)

De *Statements on Auditing Standards* worden uitgebracht door de *Auditing Standards Board* (ASB), de hogere technische instantie van het *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Voor meer details, kan u de volgende website raadplegen: http://www.aicpa.org/Professional+Resources/Accounting+and+Auditing/Audit+and+Attest+Standards/.

SAS 65 – *The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*

Bij het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing, zou de externe auditor voldoende inzicht kunnen verkrijgen in de interne auditfunctie om de interne auditactiviteiten te onderkennen die relevant zijn voor het plannen van de audit. De externe auditor zou gewoonlijk inlichtingen kunnen inwinnen over de interne auditors met betrekking tot hun:

- positie binnen de organisatiestructuur van de entiteit;
- toepassing van de vaktechnische standaarden;
- controleprogramma, met inbegrip van de aard, tijdsfasering en omvang van de controlewerkzaamheden;
- toegang tot vastleggingen en de vraag of er beperkingen zijn in de uitvoering van hun activiteiten.

Activiteiten zijn relevant wanneer zij informatie verschaffen over de opzet en effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op het vermogen van de entiteit om financiële gegevens tot stand te brengen, te bekrachtigen, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren, die overeenstemmen met de beweringen die onderliggend zijn aan de financiële overzichten of die rechtstreeks controle-informatie verschaffen over mogelijke afwijkingen van dergelijke gegevens. De externe auditor kan de resultaten van de volgende werkzaamheden als bruikbaar beschouwen bij het evalueren van de relevantie van interne controleactiviteiten:

- het in aanmerking nemen van informatie verkregen uit controles uitgevoerd tijdens het vorige boekjaar;
- het reviewen hoe de interne auditors hun controlemiddelen toewijzen aan financiële of werkingsgebieden in antwoord op hun proces van risico-inschatting;
- het lezen van interne controleverklaringen teneinde gedetailleerde informatie over de reikwijdte van de interne controleactiviteiten te verkrijgen.

Bij het evalueren van de vakbekwaamheid van de interne auditors zou de externe auditor informatie uit vorige boekjaren kunnen verkrijgen of bijwerken over factoren zoals:

- het vormingsniveau en de beroepservaring van de interne auditors;
- de beroepscertificering en permanente vorming;
- de controleregels, controleprogramma's en controleprocedures;
- de gangbare praktijken met betrekking tot de toewijzing van de interne auditors;
- het toezicht over en de review van de activiteiten van de interne auditors;
- de kwaliteit van werkdocumenten zoals documentatie, verslagen en aanbevelingen;
- de evaluatie van de prestaties van de interne auditors.

Bij het evalueren van de objectiviteit van de interne auditors zou de externe auditor informatie uit vorige boekjaren kunnen verkrijgen of bijwerken over factoren zoals:

- de positie binnen de organisatiestructuur van de interne auditor die verantwoordelijk is voor de interne auditfunctie;
- de beleidslijnen om de objectiviteit van de interne auditors met betrekking tot de gecontroleerde domeinen te behouden.

Bij het innemen van standpunten over de omvang van de gevolgen van de werkzaamheden van de interne auditors op de werkzaamheden van de auditor, houdt de externe auditor rekening met:

- de materialiteit van de posten van de financiële overzichten, zijnde de rekeningsaldi of transactiestromen;
- het risico (inherent risico en controlerisico) van een van materieel belang zijnde afwijking van de beweringen die betrekking hebben op deze posten van de financiële overzichten;
- de graad van subjectiviteit die gepaard gaat met de evaluatie van de controle-informatie die werd verzameld ter ondersteuning van de beweringen.

1.4. Normen van de *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB)

De *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) is een rechtspersoon zonder winstoogmerk uit de privésector opgericht door de Sarbanes-Oxley Wet van 2002 met als doelstelling het uitoefenen van toezicht op de auditors van openbare vennootschappen teneinde enerzijds de belangen van investeerders en anderzijds het openbaar belang in het opstellen van informatieve, getrouwe en onafhankelijke controleverklaringen, te beschermen. Voor meer details kan u de volgende website raadplegen: http://www.pcaob.org/Standards/index.aspx.

Controlenorm 5 – *An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements*

In het kader van de controle op de interne beheersing kan de externe auditor gebruikmaken van de werkzaamheden uitgevoerd door, of rechtstreekse bijstand verkrijgen van interne auditors, personeel van de vennootschap (naast de interne auditors) en derden die werken onder de leiding van het management of van het auditcomité dat controle-informatie verschaft over de effectiviteit van de interne beheersing met betrekking tot financiële verslaggeving. In een geïntegreerde controle op de interne beheersing met betrekking tot de financiële verslaggeving en de financiële overzichten kan de externe auditor ook gebruikmaken van deze werkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen ter ondersteuning van zijn inschatting van controlerisico's in het kader van de controle van de financiële overzichten.

De externe auditor zou de bekwaamheid en objectiviteit kunnen evalueren van de personen wiens werkzaamheden hij van plan is te gebruiken om te bepalen in welke mate hij van hun werkzaamheden gebruik kan maken. Hoe hoger het niveau van bekwaamheid en objectiviteit, hoe groter de omvang van de werkzaamheden waarop de externe auditor kan steunen. De externe auditor zou de beginselen kunnen toepassen zoals uitgestippeld in SAS 65 (*cf.* hierboven) om de bekwaamheid en objectiviteit van interne auditors te evalueren. Van personeel dat in hoofdzaak fungeert als toetsingsinstantie of bevoegde autoriteit in de vennootschap, zoals interne auditors, wordt een grotere bekwaamheid en objectiviteit verwacht bij het uitvoeren van de werkzaamheden waarop de externe auditor zal kunnen steunen.

2. INTERNE CONTROLENORMEN

2.1. Het Instituut van Interne Auditoren (IIA): *International Professional Practices Framework* (IPPF)

Het Instituut van Interne Auditoren (IIA) verschaft aan beroepsbeoefenaren van interne audit van over de hele wereld gezaghebbende richtlijnen georganiseerd in het *International Professional Practices Framework* (Kader rond Internationale Professionele Uitvoering) als verplichte en aanbevolen richtlijnen. Voor meer details kan u de volgende website raadplegen: http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/.

Functioneringsnorm 2050 – Coördinatie

Het hoofd van de audit zou informatie kunnen delen en activiteiten kunnen coördineren met andere interne en externe relevante zekerheidverstrekkende en raadgevende dienstverleners teneinde een adequate dekking te waarborgen en dubbele werkzaamheden tot een minimum te herleiden.

Een recente *practice advisory*[1] stelt voor dat het hoofd van de audit een *assurance map* van de organisatie aanvult teneinde te waarborgen dat de vereisten inzake *assurance* van de raad van bestuur werden nagekomen. Deze kaart zou voor elke

[1] *Practice Advisory* 2050-2 – *Assurance Maps*, IIA International, augustus 2009.

risicocategorie het residueel risico, de eigenaar van het risico (management) en de dekking van de verschillende *assurance*-functies (interne en externe auditors maar ook risicobeheerders, *compliance officers* en andere *assurance*-functies) bepalen.

Het hoofd van de audit is verantwoordelijk voor regelmatige evaluaties van de coördinatie tussen interne en externe auditors. Voor een doeltreffende coördinatie van de controlewerkzaamheden kan het hoofd van de audit hierbij rekenen op de steun van de raad van bestuur. Dergelijke evaluaties kunnen ook een inschatting van de globale efficiëntie en effectiviteit van interne en externe auditactiviteiten omvatten, met inbegrip van de gezamenlijke auditkosten. Het hoofd van de audit deelt de resultaten van deze evaluaties, met inbegrip van relevante toelichtingen over de prestaties van externe auditors, mee aan het hoger management en aan de raad van bestuur.

Onverminderd art. 79 van de in 2007 gecoördineerde wet van 22 juli 1953 betreffende de beroepsgeheim van externe auditors, kunnen organisaties gebruikmaken van de werkzaamheden van externe auditors om zekerheid te verschaffen met betrekking tot activiteiten binnen de reikwijdte van interne audit. In deze gevallen zet het hoofd van de audit de nodige stappen om inzicht te verkrijgen in de door de externe auditors uitgevoerde werkzaamheden, met inbegrip van:

- de aard, omvang en timing van de door externe auditors geplande werkzaamheden teneinde zich ervan te vergewissen dat de door de externe auditors geplande werkzaamheden, samen met de geplande werkzaamheden van de interne auditors, voldoen aan de vereisten van de Functioneringsnorm 2100 (Aard van het werk);
- de inschatting door de externe auditors van het risico en de materialiteit;
- de door de externe auditors gebruikte technieken, methoden en terminologie teneinde het hoofd van de audit in staat te stellen om (1) de interne en externe controlewerkzaamheden te coördineren; (2) de werkzaamheden van de externe auditors te evalueren om vervolgens hierop te kunnen steunen; en (3) op een doeltreffende wijze te communiceren met de externe auditors;
- de toegang tot de programma's en werkdocumenten van de externe auditors teneinde zich ervan te vergewissen dat, in het kader van de interne audit, op de werkzaamheden van de externe auditors kan worden gesteund. Interne auditors zijn verantwoordelijk voor het in acht nemen van de vertrouwelijkheid van deze programma's en werkdocumenten.

Bij de uitvoering van hun werkzaamheden kunnen de externe auditors steunen op de werkzaamheden van de interne auditactiviteit. In dit geval dient het hoofd van de audit voldoende informatie te verstrekken teneinde de externe auditors in staat te stellen om een inzicht te krijgen in de door de interne auditors gebruikte technieken, methoden en terminologie zodat de externe auditors gemakkelijker kunnen steunen op reeds uitgevoerde werkzaamheden. De externe auditors krijgen toegang tot de programma's en werkdocumenten van de interne auditors zodat de externe auditors zich ervan kunnen vergewissen dat het aannemelijk is om, in het kader van de externe audit, te steunen op de werkzaamheden van de interne auditors.

De eindmededeling van de interne auditactiviteit, de antwoorden van het management op deze mededeling en de latere opvolgingsreviews dienen ter beschikking van de externe auditors te worden gesteld. Bovendien dienen de interne auditors inzage te krijgen in het presentatiemateriaal en de *management letters* van de externe auditors. Het hoofd van de audit dient inzicht te verkrijgen in de aangelegenheden die werden besproken in het presentatiemateriaal en opgenomen in de *management letters*; deze aangelegenheden dienen ook te worden gehanteerd bij wijze van input ten aanzien van interne auditors bij het plannen van de domeinen waarop dient te worden gewezen in het kader van toekomstige interne controlewerkzaamheden. Na het reviewen van de *management letters* en het opstarten van de nodige corrigerende maatregelen door de betrokken leden van het hoger management en de raad van bestuur, dient het hoofd van de audit zich ervan te vergewissen dat de passende opvolgings- en corrigerende maatregelen werden genomen.

3. SPECIFIEKE NORMEN VOOR FINANCIELE INSTELLINGEN

3.1. Basel Comite voor Banktoezicht

Het Basel Comité voor Banktoezicht biedt een forum voor een regelmatige samenwerking met betrekking tot aangelegenheden inzake banktoezicht. Het beoogt een beter inzicht in essentiële toezichtskwesties en een verhoogde kwaliteit van banktoezicht wereldwijd. Het Comité is het best gekend voor zijn internationale normen inzake de toereikendheid van vermogen, de kernprincipes voor effectief banktoezicht en het Concordaat betreffende transnationaal banktoezicht. Voor meer details kunt u de volgende website raadplegen: http://www.bis.org/bcbs/index.htm.

Interne audit in banken en de banden van de toezichthouder met de auditors

In het algemeen optimaliseert de samenwerking tussen banktoezichthouders, de interne auditor en de externe auditor het toezicht.

Beginsel 14 merkt op dat de toezichthoudende overheid periodiek overleg zou kunnen plegen met de interne auditors van de bank om de onderkende risicogebieden en de getroffen maatregelen te bespreken. Tezelfdertijd kan ook de omvang van de samenwerking tussen de interne auditafdeling van de bank en de externe auditors van de bank worden besproken.
Beginsel 16 beveelt aan dat de toezichthoudende overheid overleg tussen interne en externe auditors zou kunnen bevorderen om aldus hun samenwerking zo efficiënt en doeltreffend mogelijk te maken.

HOOFDSTUK V
SAMENWERKING TUSSEN EXTERNE EN INTERNE AUDITORS

In dit hoofdstuk wordt een overzicht gegeven van gangbare praktijken gebaseerd op een enquête en op interviews met externe en interne auditors. Er worden ook beste praktijken bepaald voor de samenwerking tussen externe en interne auditors.

1. RESPONS VAN DE ENQUETE EN DE INTERVIEWS

Begin 2009 werden een enquête en interviews gevoerd bij interne en extere auditors (zie details van de deelnemers in Bijlage 5).

1.1. Betrokkenheid

Thans spelen interne auditors een actieve rol bij het bevorderen van de samenwerking tussen interne en externe audit (76.2 %). Dit werd volledig bevestigd door externe auditors (100 %). Voor de toekomst is meer dan 93 % van de interne auditors bereid om een actieve rol te spelen bij het promoten van de samenwerking versus 100 % voor de externe auditors.

De belangrijkste redenen voor interne en externe auditors om de samenwerking niet te promoten zijn:

- belangenconflict (verschillende maar aanvullende opdrachten);
- collectieve beslissing voor een duidelijke scheiding tussen interne en externe auditors;
- ongelijke deling van informatie;
- hoge rotatie van junior externe auditors.

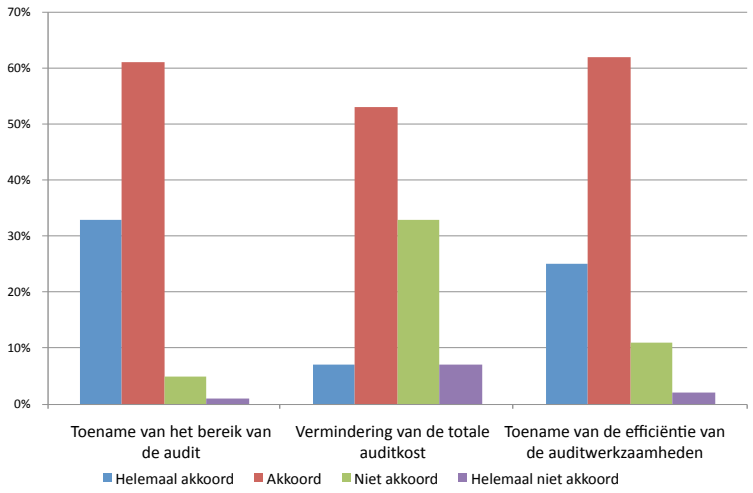
De interviews onthullen nieuwe elementen zoals:

- communicatieproblemen langs de kant van externe auditors;
- bereidonwilligheid vanwege externe auditors;
- gebrek aan transparantie vanwege externe auditors;
- ongelijke kwaliteit van interne auditors omwille van verschillende achtergronden. Derhalve is samenwerking niet altijd mogelijk en moeten externe auditors opnieuw een aantal testen uitvoeren;
- interne auditors worden niet altijd beschouwd als zijnde volledig onafhankelijk van het management.

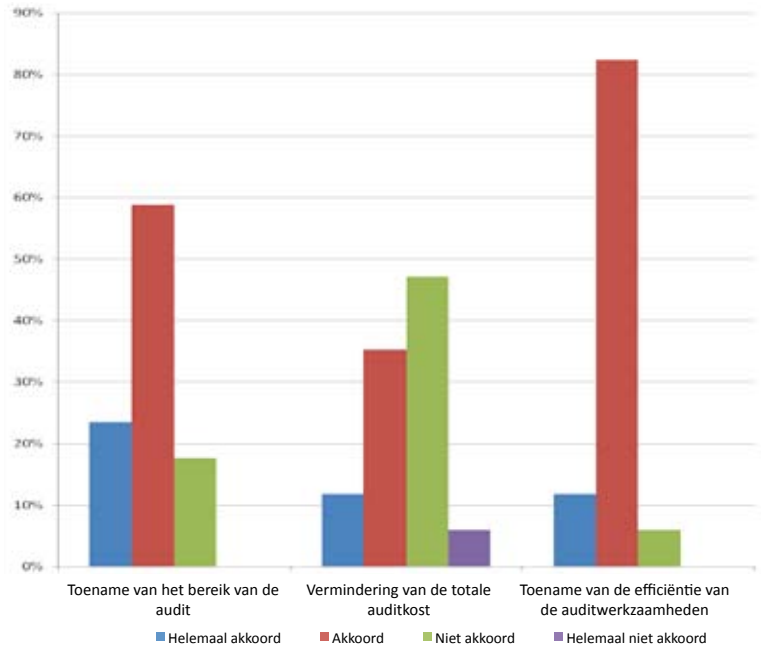
Volgens de interviews lijkt de omvang van de interne auditafdeling de reikwijdte van de betrokkenheid te beïnvloeden: in kleinere afdelingen kunnen minder specifieke uitwisselingen worden georganiseerd. De maturiteit van de interne auditafdeling is een ander belangrijk element voor het bepalen van de samenwerking tussen de twee beroepen. Het initiatief tot samenwerking gaat meestal uit van de interne auditors, maar het is interessant om te vermelden dat het initiatief soms uitgaat van de financieel directeur of het auditcomité.

1.2. Voordelen

Aan interne auditors werd gevraagd om de hierna volgende voordelen van een goede samenwerking met externe auditors te evalueren en de afbeeldingen hieronder geven de antwoorden procentueel weer:



Aan externe auditors werd gevraagd of zij de hierna volgende voordelen van een goede samenwerking met interne auditors in aanmerking nemen en de afbeeldingen hieronder geven de antwoorden procentueel weer:



Beide beroepen denken dat een samenwerking de efficiëntie van de controlewerkzaamheden verhoogt maar het is interessant om te vermelden dat de externe auditors de kostenvermindering niet als een vaststaand voordeel beschouwen.

De uitwisseling van deskundigheid, het delen van kennis en een betere coördinatie van de werkzaamheden worden door beide beroepen als voordelen vermeld.

Overigens vermelden de interne auditors als bijkomende voordelen ook de volgende punten:

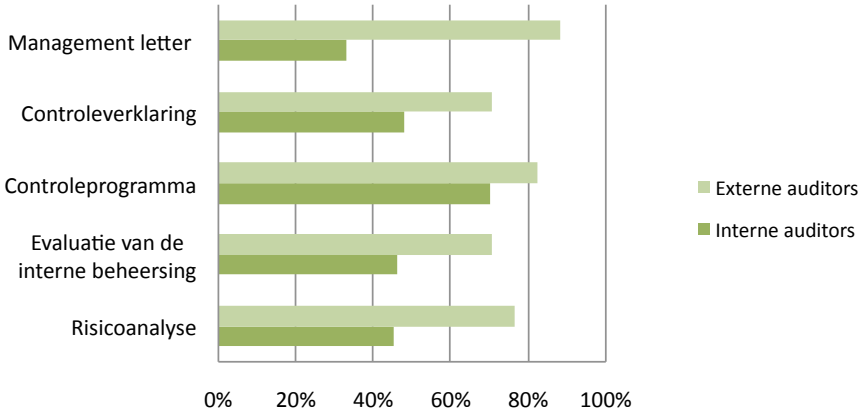
- vermindering van de werklast voor externe auditors;
- beter beeld van de cliënt ten overstaan van de audit;
- toename van het vertrouwen door het auditcomité (opbouwen van vertrouwen);
- vermijden van dubbel werk;
- overeenstemming van de methodologie tussen externe en interne auditors;
- grotere kennis van de vennootschap en de sector voor de externe auditor;
- adviezen verleend door externe auditors: klankbord;
- beperking van verrassingen voor het management aan het einde van het boekjaar.

Externe auditors hebben de volgende bijkomende voordelen vastgesteld:

- verbetering van de kwaliteit van het veldwerk dankzij de kennis van de interne auditors;
- verlaging van het controlerisico dankzij een beter begrip van het risicobeheer;
- optimalisering van de beschikbare middelen.

1.3. Communicatie

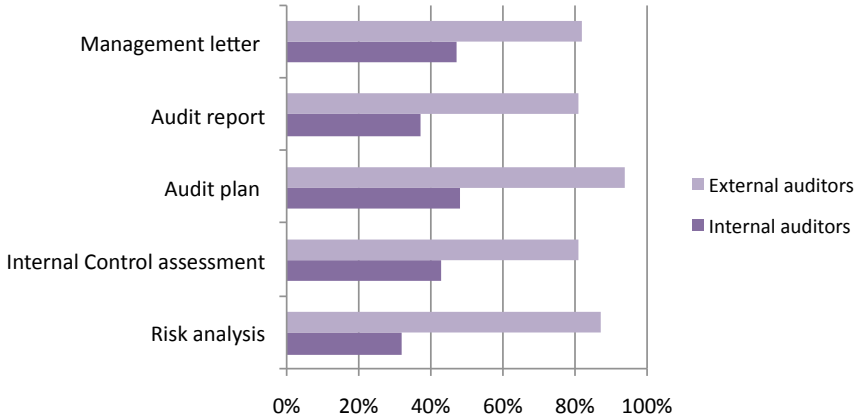
Aan de interne auditors werd de vraag gesteld of zij de externe auditors raadplegen over verschillende aangelegenheden. Aan de externe auditors werd de vraag gesteld of zij de interne auditors raadplegen over dezelfde aangelegenheden. De volgende tabel verduidelijkt het standpunt van beide partijen.



Volgens de enquête is de communicatie tussen externe en interne auditors meer actief langs de kant van externe auditors.

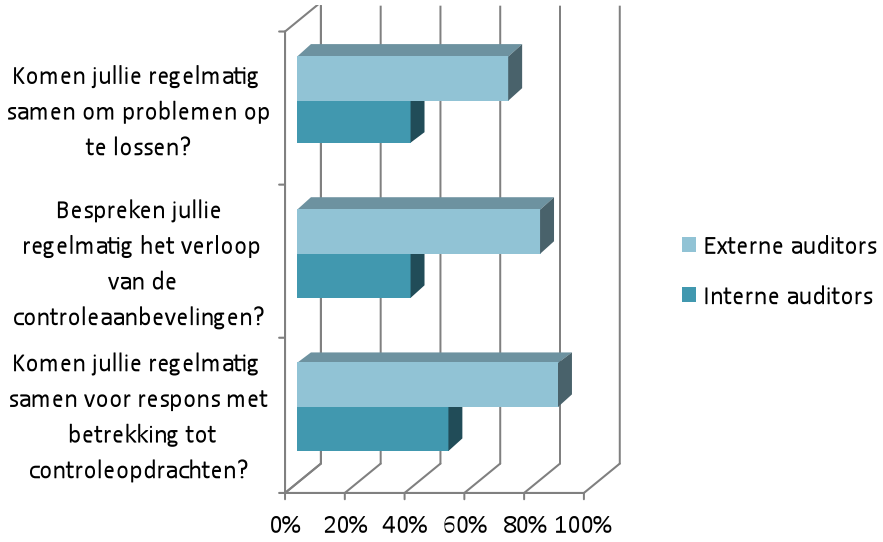
Tijdens de interviews is evenwel gebleken dat vele interne auditors geen informatie krijgen van de externe auditors. Er blijk ook dat externe auditors soms de risicoanalyse met de interne auditors bespreken wanneer deze geschikt is voor hun eigen analyse.

Aan de interne auditors werd de vraag gesteld of zij met de externe auditors communiceren over verschillende aangelegenheden. Aan de externe auditors werd de vraag gesteld of zij met de interne auditors communiceren over de verschillende aangelegenheden. De volgende tabel verduidelijkt het standpunt van beide partijen.



De communicatie tussen externe en interne auditors is meer actief langs de kant van externe auditors. De uitwisseling van de planning vergemakkelijkt de algemene zekerheid ten overstaan van de raad van bestuur en/of het auditcomité. Het auditcomité zou de verantwoordelijkheid kunnen dragen voor het waarborgen van de samenwerking tussen de twee planningen en de uitwisseling van de verslagen.

Aan de interne en externe auditors werden ook de volgende vragen gesteld:



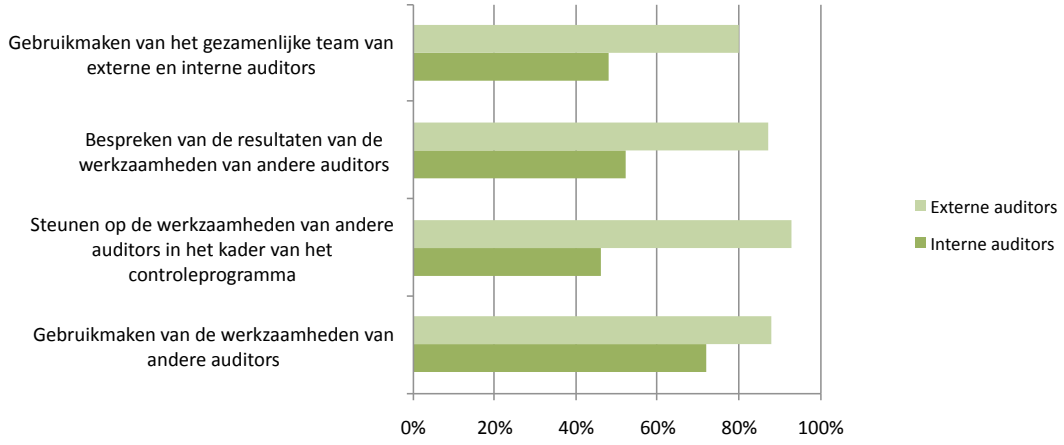
De externe auditors initiëren meer vergaderingen met de interne auditors dan andersom. Enkel de respons met betrekking tot controleopdrachten geeft een beter resultaat langs de kant van de interne auditors.

Volgens de interviews wisselen externe auditors op een beperkte basis werkdocumenten uit met interne auditors en enkel wanneer dit noodzakelijk is en dit omwille van de verantwoordelijkheid voor de opdracht ten overstaan van de aandeelhouders. De externe auditors beoordelen soms de werkzaamheden van de interne auditors, indien uitdrukkelijk een samenwerking werd bepaald.

Verschillende maturiteitsmodellen werden vastgesteld:

- de interne auditor is slechts een aanspreekpunt voor de externe auditor;
- de interne auditor helpt de externe auditor bij zijn tussentijdse werkzaamheden en deze die aan het einde van de verslagperiode worden uitgevoerd;
- de interne auditor voert een belangrijk deel van de tussentijdse werkzaamheden en deze aan het eind van de verslagperiode uit.

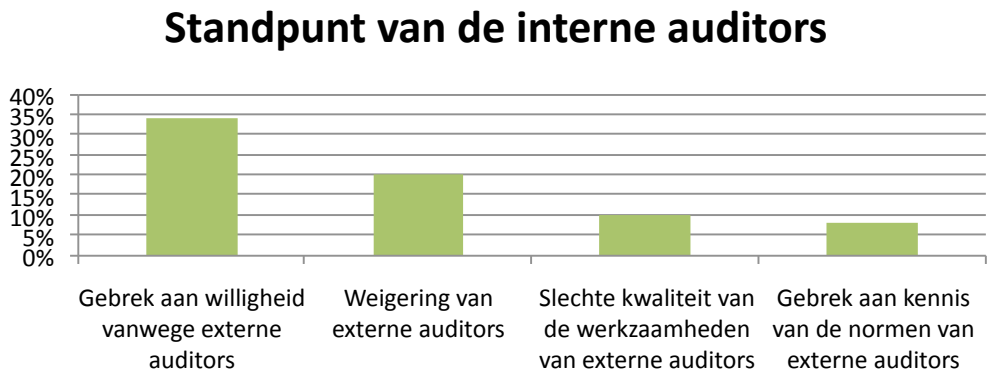
Aan beide groepen werd de vraag gesteld of zij al dan niet gebruikmaken van de werkzaamheden van andere auditors. De volgende tabel verduidelijkt het standpunt van beide partijen.

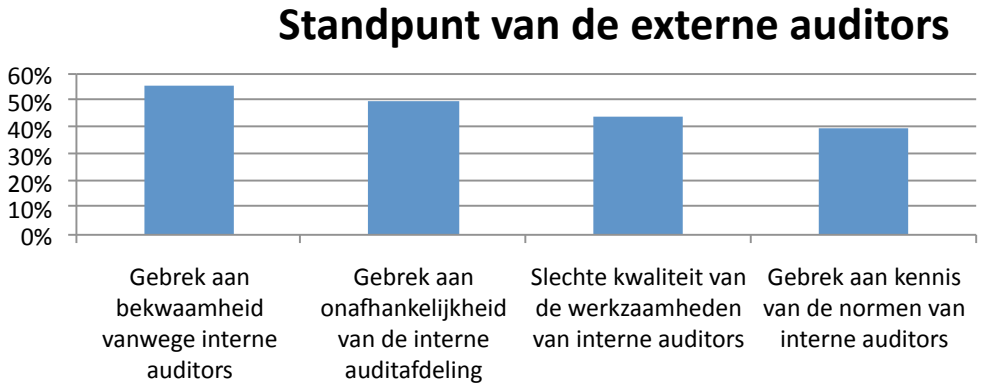


De gebruikmaking van de werkzaamheden van andere auditors is zeer populair langs beide kanten.

Aan de auditors werd ook de vraag gesteld waarom zij geen gebruik zouden maken van de werkzaamheden van het andere beroep.

De grafieken hieronder beschrijven de redenen die door beide beroepen werden vermeld:





Langs de kant van de externe auditors zijn het gebrek aan kennis op financiele gebied en onafhankelijkheid de meest aangehaalde redenen voor het niet samenwerken met interne auditors.

Langs de kant van de interne auditors zijn het gebrek aan bereidwilligheid en de weigering de voornaamste redenen, hetgeen suggereert dat er nog plaats is voor verbetering.

Tijdens de interviews met interne auditors werden de persoonlijke banden ook aangehaald als een factor die een impact op de samenwerking zou kunnen hebben.

Tijdens de interviews met externe auditors werden ook nog het gebrek aan vorming, aan oordeelsvorming of een geïnformatiseerd controleproces van de interne auditors vermeld.

De volgende gemeenschappelijke redenen voor het niet gebruiken van elkaars werkzaamheden werden geïdentificeerd:

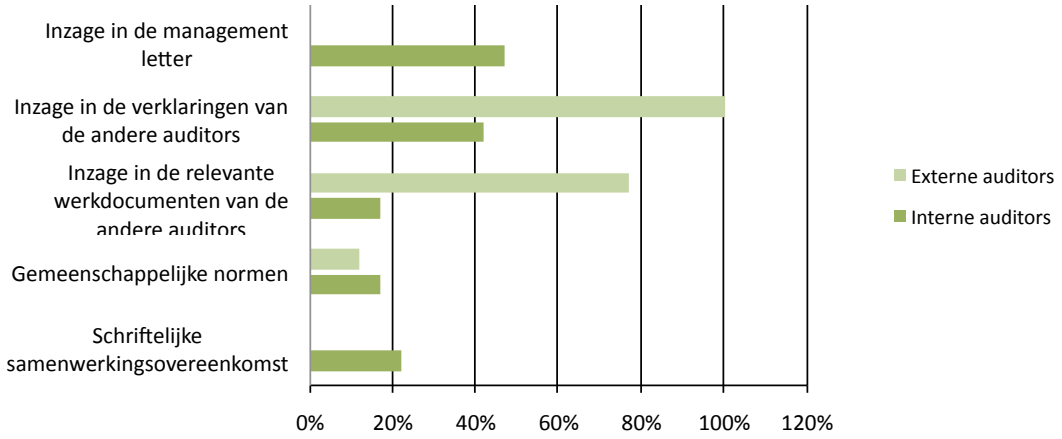
- de verschillende definities van de reikwijdte;
- de verschillende materialiteitsniveaus.

Verder is uit de interviews gebleken dat de verschillende reikwijdte van elk beroep door de interne auditors als een voordeel voor de samenwerking wordt beschouwd en door de externe auditors als een reden voor niet-samenwerking.

Volgens de interviews helpen de externe auditors de interne auditors eveneens in specifieke aangelegenheden of landen waarin zij zelf niet kunnen opereren (gebrek aan middelen en kennis).

1.4. Systematische uitwisselingen

Aan elk beroep werd ook de vraag gesteld of zij systematische informatie van het andere beroep ontvangen. De grafiek hieronder toont de resultaten:



Slechts 46 % van de interne auditors hebben inzage in de *management letter* en slechts 42 % ontvangt de verslagen van de externe auditors.

De systematische uitwisselingen en de gemeenschappelijke methodologie zijn feitelijk zeer beperkt langs beide kanten.

2. BESTE PRAKTIJKEN MET BETREKKING TOT DE SAMENWERKING TUSSEN EXTERNE EN INTERNE AUDITORS

Een werkgroep samengesteld uit vertegenwoordigers van beide Instituten[1] heeft de resultaten van de enquête geanalyseerd. Er werden interviews georganiseerd met verantwoordelijken van de auditafdeling en met externe auditors om de samenwerking tussen externe en interne auditors te bespreken.

De hierna uiteengezette uitwisselingen zijn gebaseerd op de hierboven beschreven documentatie en zijn het resultaat van een combinatie van diverse bronnen in België en het buitenland.

2.1. Inleiding

Wij zullen de beste praktijken voor samenwerking beschrijven. Het is niettemin belangrijk eraan te herinneren dat deze samenwerking enkel mogelijk is indien de interne auditafdeling ervaren en professioneel is, het *International Professional Practices Framework* (IPPF) naleeft en indien de externe auditors tot samenwerking bereid zijn.

Er dient te worden opgemerkt dat zowel de interne als externe auditors verplicht zijn om een permanente professionele vorming te volgen. Teneinde het gebruik van dezelfde taal en terminologie te vergemakkelijken en een beter inzicht te verkrijgen in de methodologie van de andere beroepsbeoefenaar, dienen de externe en interne auditors te worden aangemoedigd om onderdelen van het door het andere Instituut verstrekte vormingsprogramma te volgen.

Overwegingen van de interne auditors

De vaktechnische standaarden[2] voorzien in een externe kwaliteitsbeoordeling van de interne auditafdeling om de vijf jaar. Dit nazicht kan het professionalisme van de interne auditactiviteiten waarborgen aangezien het de link met het *International Professional Practices Framework* zal bevestigen en de benchmarking met andere interne auditactiviteiten aantoont.

[1] Zie p. 2.

[2] *Cf.* de wet van 22 juli 1953 (art. 33 en 34) uitgevoerd door het koninklijk besluit van 26 april 2007, meer bepaald met betrekking tot de kwaliteitscontrole. Zie ook de door het IBR uitgevaardigde Normen inzake de kwaliteitscontrole.

[3] *Cf.* Norm inzake permanente vorming (www.ibr-ire.be).

[4] Zie het door het IIA Inc. ontwikkelde maturiteitsmodel op www.theiia.org/

Overwegingen van de externe auditors

Externe auditors zijn op grond van de wet – nader bepaald door een koninklijk besluit en een Norm[3] – verplicht om zich te onderwerpen aan een kwaliteitscontrole door confraternele toetsing. Dit dient te gebeuren om de drie jaar indien zij controleopdrachten uitoefenen in organisaties van openbaar belang en om de zes jaar indien dit niet het geval is.

Externe auditors moeten worden ingelicht over de bekwaamheid, de organisatie en het charter van een onafhankelijke interne auditafdeling in de organisatie waar zij de controle uitoefenen.

In de meeste gevallen zullen de externe auditors dienen te beoordelen in welke mate zij gebruik mogen maken van de werkzaamheden van de interne auditafdeling.

De meest gehanteerde criteria zijn:

- de kwalificaties en ervaring van het team;
- de voor de opdrachten gebruikte documentatie en methodologie (nazicht van de werkdocumenten van de interne auditors);
- de overeenstemming met het *International Professional Practices Framework* en de implementatie van een degelijk programma voor de garantie en verbetering van de kwaliteit, dat alle aspecten van de interne auditactiviteit bestrijkt, met inbegrip van de human resources en indienstneming;
- de ethische houding van de interne auditors gebaseerd op de Deontologische Code van het Instituut van Interne Auditoren, enz.;
- de maturiteit van de interne auditafdeling[4];
- het uitvoeren van een risico-inschatting voor de interne auditactiviteit om potentiële risico's te onderkennen die een impact zouden kunnen hebben op de "merknaam" ervan;
- de evaluatie van de interne auditafdeling binnen de organisatie (enquêtes, verslaggeving, enz.).

In alle gevallen moeten de externe auditors de werkzaamheden van de interne auditors evalueren indien zij hiervan gebruikmaken en, indien nodig, de toetsing uitbreiden.

Verder moeten de externe auditors:
- worden ingelicht over de mogelijke samenwerking;
- kennis hebben van de wijze waarop de interne auditors werken;
- worden ingelicht over de aanvaarding van deze samenwerking overeenkomstig de vaktechnische standaarden;
- goede banden hebben met de interne auditors;
- bereid zijn om samen te werken en in teams te werken, enz.

2.2. Evaluatie van het risicobeheer

2.2.1. Inleiding

Het belang van een degelijk deugdelijk bestuur en risicobeheer wordt meer en meer erkend. Organisaties staan onder druk om alle bedrijfsrisico's waarmee zij worden geconfronteerd – zowel sociale, ethische, milieugerelateerde en financiële risico's, als deze voortvloeiende uit de bedrijfsuitoefening – te onderkennen en te verklaren op welke wijze zij deze herleiden tot een aanvaardbaar niveau. De samenwerking is enkel mogelijk, indien de vennootschappen een kader voor risicobeheer hanteren. Steeds meer vennootschappen gebruiken op het niveau van de onderneming systemen inzake risicobeheer en erkennen de voordelen hiervan ten opzichte van een minder gecoördineerde benadering van risicobeheer.

Interne en externe auditors dragen op diverse wijzen bij tot risicobeheer.

2.2.2. Taak van de interne audit

Bij de invoering van een risicobeheerproces staan interne auditors gewoonlijk het management bij door het geven van trainingen en het verstrekken van adviezen. Zij hebben in dit kader vooral een adviserende rol. Eenmaal het proces werd opgezet en in werking is, zullen de interne auditors zekerheid verschaffen op drie gebieden:

- risicobeheersproces (opzet en de permanente werking);
- beheer van kernrisico's met inbegrip van de doeltreffendheid van het verzachten van risico's;
- risico-inschatting en verslaggeving met betrekking tot de stand van zaken.

In sommige organisaties kunnen interne auditors de invoering van het zelfbeoordelingsproces vergemakkelijken.

[1] Zie Verklarende woordenlijst voor de definitie, bijlage 2.

2.2.3. Taak van de externe audit

Aan het begin van een nieuwe opdracht schatten de externe auditors de risico's in die de financiële overzichten beïnvloeden. Het risicobeleid en het toezicht op de risico's door de geschikte niveaus binnen de gecontroleerde entiteit is een prioritair agendapunt van de externe auditor met het oog op het inschatten van het aan de opdracht verbonden risico. In deze context zullen zij het *enterprise risk management* (ERM)[1] -proces beoordelen en bespreken met de verantwoordelijke van de organisatie en evalueren of het bestaande risicobeheerproces leidt tot een toezicht op de risico's van de entiteit. Naast deze overwegingen werkt de externe audit zijn kennis over de bedrijfsgegevens, de evolutie van de wetgeving, externe factoren, enz. bij teneinde de audit op een adequate wijze te plannen.

2.2.4. Voorgestelde samenwerking

Het samenwerkingsniveau hangt af van de invoering en maturiteit van een ERM-proces in de organisatie.

In organisaties waar het proces bestaat en in werking is, zouden informatie-uitwisselingen tussen de externe en interne auditors moeten worden georganiseerd.

De evaluatie van het ERM-proces (controleverklaring) door de interne auditors zou aan de externe auditors moeten worden meegedeeld. Indien bepaalde aanbevelingen de financiële overzichten beïnvloeden, dient dit te worden besproken met de externe auditors.

Tijdens de jaarlijkse evaluatie (voor de planning) zouden externe auditors moeten deelnemen aan een workshop met de interne auditors om te discussiëren over de financiële risico's. De ervaring en kennis van de externe auditors zou een wezenlijk pluspunt kunnen betekenen in het kader van een gedetailleerde analyse van de financiële aspecten en deze met betrekking tot de naleving.

In organisaties waar zelfbeoordeling wordt uitgevoerd, zouden de details met betrekking tot de tenuitvoerlegging moeten worden besproken met de externe auditors teneinde zich ervan te vergewissen dat de financiële en de nalevingsrisico's op passende wijze worden aangepakt.

In organisaties waar geen ERM bestaat zou het toch interessant zijn voor de interne en externe auditors om hun standpunten uit te wisselen met betrekking tot de door hen gemaakte risicobeoordelingen.

2.2.5. Voordelen

De belangrijkste voordelen van een samenwerking tussen interne en externe auditors op het vlak van risicobeheer zouden kunnen zijn:

- gebruik van een gemeenschappelijke methodologie (kader, taal, evaluatiecriteria, enz.);
- (gemeenschappelijke) boodschap aan de raad van bestuur/het auditcomité met betrekking tot de belangrijkste risico's die binnen de organisatie werden onderkend;
- transparantie op het vlak van risico-identificatie, risicobeoordeling en risicobeheer;
- risicobeoordeling via het gebruik van interne informatie (interne auditors) en externe informatie (externe auditors).

2.3. Evaluatie van de interne beheersing

2.3.1. Inleiding

Elke vennootschap dient een intern beheersingssysteem op te zetten dat op gepaste wijze aan haar situatie is aangepast. Het uitvoerend management of de raad van bestuur ontwerpen het interne beheersingssysteem. De voornaamste bestuursrichtlijnen met betrekking tot interne beheersing worden bepaald in overeenstemming met de doelstellingen van de vennootschap.

Deze doelstellingen moeten toepasbaar zijn op de diverse afdelingen van de entiteit en duidelijk aan het personeel worden meegedeeld zodat zij het risico- en controlebeleid van de organisatie kunnen begrijpen en ondersteunen.

De interne beheersing zal des te relevanter zijn wanneer het is gebaseerd op gedragsregels en integriteit.

2.3.2. Definitie

De interne beheersing is het systeem van een vennootschap dat onder haar verantwoordelijkheid werd bepaald en uitgevoerd en dat ten doel heeft zich ervan te vergewissen dat: de wet- en regelgeving wordt nageleefd; de door het uitvoerend management of de raad van bestuur vastgelegde instructies en bestuursrichtlijnen worden toegepast; de interne processen van de vennootschap correct werken, in het bijzonder deze die betrekking hebben op het veilig stellen van haar activa; de financiële informatie betrouwbaar is; en in het algemeen bijdraagt tot het beheer van haar activiteiten, tot haar doeltreffende werking en tot het efficiënt gebruik van haar middelen.

2.3.3. Taak van de interne audit

Interne auditors evalueren de interne beheersing uit het oogpunt van efficiëntie en effectiviteit. In bepaalde organisaties kan het hoofd van de audit worden verzocht om een globale opinie te geven over de toereikendheid van de interne beheersingsmaatregelen binnen de organisatie. Dit verzoek wordt frequenter met de komst van nieuwe wet- en regelgeving inzake financiële verslaggeving. De *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, in het bijzonder Norm 2410.A1 bepaalt dat de eindmededeling van de resultaten van de opdracht, waar nodig, de globale opinie van de interne auditors en/of hun besluiten moet bevatten.

2.3.4. Taak van de externe audit

Eén van de essentiële activiteiten van de externe audit is het beoordelen van de betrouwbaarheid van financiële informatie en het zich ervan vergewissen dat de werkzaamheden met betrekking tot de interne beheersing een getrouwe vastlegging van alle door de organisatie uitgevoerde transacties toelaten. Zoals hierboven vermeld, zal de beoordeling van de interne beheersingsmaatregelen de eerste stap zijn in de uitvoering van het controleprogramma.

De kwaliteit van dit interne beheersingssysteem kan onder meer worden bekeken aan de hand van een evaluatie van:

- de functiescheiding, zodat een duidelijk onderscheid kan worden gemaakt tussen de functies inzake het registreren, de werking en het behoud van informatie;
- de functiebeschrijvingen, hetgeen zou kunnen toelaten om de oorsprong van de opgestelde informatie, samen met de ontvangers van deze informatie te achterhalen;
- het concept, de implementatie en de doeltreffende werking van de controles van de onderneming; en
- de administratieve organisatie als deel van de interne beheersing, hetgeen toelaat om na te gaan of de transacties overeenkomstig de algemene en specifieke instructies werden uitgevoerd en of zij werden verantwoord om financiële informatie over te leggen die voldoet aan de algemeen aanvaarde boekhoudkundige principes.

De beoordeling van de interne beheersingsmaatregelen wordt verricht via de audit. In de planningsfase kijkt de externe auditor eerst terug op vroegere ervaringen en bevestigt met het management met betrekking tot risico's en daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen. Tijdens het boekjaar (en na de afsluiting ervan voor afsluitingswerkzaamheden) onderzoekt de externe auditor of hij kan steunen op de structuur van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit. Hij toetst de interne beheersingsmaatregelen of breidt het niveau van een gegevensgerichte toetsing uit indien de externe auditor de indruk heeft dat hij niet kan steunen op interne beheersingsmaatregelen omdat zij ontoereikend of niet praktisch zijn of omdat zij niet op een regelmatige basis werken.

2.3.5. Voorgestelde samenwerking

De door interne auditors verrichte evaluatie van de interne beheersing zou moeten worden meegedeeld aan de externe auditors. Indien het hoofd van de audit een globale opinie over de interne beheersingsmaatregelen tot uitdrukking brengt[1], zou het kunnen worden besproken met de externe auditors. Voor processen met ingewikkelde financiële gevolgen zouden de interne auditors bijstand moeten vragen aan externe auditors om deze processen te evalueren.

Interne auditors voeren steeds meer geïntegreerde audits uit om, naast de informatietechnologie, het beleid en de financiële dimensie, ook de interne beheersing te beoordelen. Dit zou ook aan de externe auditors moeten worden meegedeeld.

Voor de door de externe auditors uitgevoerde tussentijdse beoordeling kan een nauwe samenwerking tussen externe en interne auditors die beide de interne beheersingsmaatregelen evalueren, interessant zijn, of op zijn minst een uitwisseling van de beoordelingsdocumentatie met betrekking tot de beoordeelde processen.

[1] IIA *Practice Guide" Formulating and expressing internal audit opinion*".

De externe en interne auditor kunnen de uitgevoerde controlewerkzaamheden bespreken, elkaars conclusies beoordelen en evalueren of ze de werkzaamheden van de andere auditor zullen gebruiken als een basis voor hun conclusies. In het algemeen, indien het gaat om hoge risicogebieden met een bijzondere beoordeling door de auditor (zoals schattingen die betrekking hebben op waardeverminderingen, voorzieningen, enz.), zullen de externe en interne auditor niet ten volle steunen op de werkzaamheden van de andere partij. In dergelijke gevallen dient de auditor immers de interne beheersingsmaatregelen te beoordelen en zijn eigen beoordelingswerkzaamheden te versterken.

Beide auditors moeten ook hun aanbevelingen uitwisselen om het interne beheersingsproces te verbeteren dat de financiële overzichten beïnvloedt, evenals de verslaggeving teneinde de mededelingen aan de auditcomités of aan de geschikte niveaus van het management op elkaar af te stemmen.

2.3.6. Voordelen

De samenwerking op het vlak van evaluaties van de interne beheersing zou hoofdzakelijk de volgende voordelen met zich kunnen meebrengen:

- het opnemen van de beoordeling van de interne beheersingsprocessen (combinatie van financiële en operationele processen);
- het verminderen van de nazichtwerkzaamheden voor de interne en externe auditors (aangezien zij dit aspect niet testen);
- gemeenschappelijke taalmethodologie ten overstaan van het management, hetgeen de besprekingen met beide auditors vergemakkelijkt;
- het evalueren van de processen door de meest gekwalificeerde personen (bijv. evaluatie van de financiële processen door de externe auditors);
- training ter plaatse voor beide auditors;
- indien de externe en interne auditor van mening verschillen, kunnen zij hierover interessante besprekingen voeren, waarbij de organisatie alleen maar baat kan vinden.

2.4. Bepaling van het controleprogramma

2.4.1. Inleiding

De prioriteiten van de auditactiviteit dienen minstens op een jaarlijkse basis te worden bepaald en geëvalueerd. In de praktijk wordt gewoonlijk een driejaarlijks programma opgesteld dat jaarlijks wordt aangepast. Het programma legt gewoonlijk het niveau van de activiteiten, evenals de reikwijdte van de controle en de vereiste middelen, vast.

2.4.2. Definitie

Het controleprogramma is gebaseerd op de risico-analyse en bepaalt de te beoordelen processen, de reikwijdte van de controle, de omvang van de werkzaamheden, het profiel van de middelen, het financieel budget en de timing.

2.4.3. Taak van de interne audit

Zoals vastgelegd in de Functioneringsnormen van het IIA, zou het hoofd van de audit een op risico gebaseerde planning kunnen opstellen teneinde de prioriteiten van de interne auditactiviteit te bepalen die in overeenstemming dienen te zijn met de doelstellingen van de organisatie. Deze aanpak is gebaseerd op het audituniversum (de totale reikwijdte) van de interne auditactiviteit en het auditcharter dat de taken en verantwoordelijkheden van de interne auditafdeling definieert. Voor al deze processen wordt het risico ingeschat, worden de interne beheersingsmaatregelen beoordeeld en wordt het residueel risico bepaald. De behandelde periode wordt eveneens bepaald, evenals de wijzigingen in de organisaties, de processen of IT-hulpmiddelen. Op basis van al deze elementen wordt een controleprogramma (werkschema, personeelsplanning, financieel budget, dekking van de reikwijdte versus een beperking van de middelen) ter goedkeuring voorgelegd aan het auditcomité.

2.4.4. Taak van de externe audit

De eerste fase van de auditcyclus omvat jaarlijks een gedisciplineerd en systematisch onderzoek van de vennootschap, gebaseerd op interviews, een bijgewerkte risicoanalyse, een identificatie van de belangrijkste interne beheersingsmaatregelen

met betrekking tot het management en de kennis van de vennootschap (vroegere audits, sector, materialiteitsniveau, enz.), waarbij de externe auditors de planning bepalen voor de beoordeling van de financiële overzichten.

De planning omvat het werkschema, de reikwijdte van de controle, het personeel, de begroting en de timing. Deze planning wordt voorgelegd aan het auditcomité.

2.4.5. Voorgestelde samenwerking

De planning van beide auditors zou voorafgaand aan de eerste vergadering van het auditcomité moeten worden besproken. In dit kader herleiden beide auditors de dubbele werkzaamheden tot een minimum en garanderen zij de toekenning van de beste middelen voor het uitvoeren van de steekproeven. Tijdens dit onderhoud zou de samenwerking voor bepaalde steekproeven moeten worden besproken: de domeinen waarbinnen de interne auditors zouden steunen op de door externe auditors uitgevoerde werkzaamheden en omgekeerd. Ook de behoefte aan technische financiële deskundigheid voor bepaalde audits zou moeten worden besproken om aldus de taakverdeling tussen de externe en interne auditors te bepalen.

2.4.6. Voordelen

Het opnemen van de planning zou kunnen leiden tot:

- een beter bereik van het audituniversum;
- een vermindering van de auditactiviteiten langs één kant (externe of interne auditor);
- optimale toewijzing van de hulpmiddelen met betrekking tot het aantal personeelsleden en de kennis;
- het vermijden van conflicten met betrekking tot de werkzaamheden op het niveau van het management (bijv. beide auditors zullen niet hetzelfde proces beoordelen tijdens dezelfde periode);
- een beter overzicht van de controlewerkzaamheden voor het auditcomité dat een geconsolideerd overzicht ontvangt, enz..

2.5. Toetsingen uitgevoerd naar aanleiding van een controle

2.5.1. Inleiding

De auditors voeren, op basis van de vastgelegde planning, de opdrachten uit en voeren tevens diverse toetsingen uit.

2.5.2. Definitie

De toetsing is gebaseerd op het beoordeelde gebied, op het niveau van de interne beheersing en het risico en op de periodiciteit van audit.

2.5.3. Taak van de interne audit

Zoals vastgelegd in de Functioneringsnormen van het IIA, evalueert de interne audit de doeltreffendheid en draagt het bij tot het verbeteren van de risicobeheers-, controle- en beleidsprocessen. De toetsing hangt af van de uitgevoerde audit: financiële, operationele, *compliance* of IT-audit. Steeds meer interne auditors beoordelen alle aspecten van de afdeling (of

van het proces of de organisatie) via een ingebouwde aanpak die de toetsing combineert op alle niveaus.
De beoordeling wordt uitgevoerd op basis van een vastgelegde toetsing en reikwijdte en kan op basis van de resultaten worden aangepast (bijv. indien de interne beheersing zeer rudimentair is, kan de toetsing worden beperkt en wordt een aanbeveling geformuleerd ten aanzien van het management om het interne beheersingsproces te verbeteren).

Verschillende aanpakken kunnen worden gecombineerd: het inwinnen van inlichtingen, de waarneming (ter plaatse), de inspectie, de bevestiging en auditsoftwaretoepassingen.

Het is van belang om de informatie nauwkeurig vast te leggen en alle details van de bevindingen tijdens de toetsing te bewaren.

De resultaten van de toetsing zullen als basis dienen voor het vastleggen, ten behoeve van het management en het auditcomité, van de aanbevelingen en de punten die dienen te worden verbeterd.

2.5.4. Taak van de externe audit

De methodologie is gelijkaardig met deze die door de interne auditors wordt gebruikt. Niettemin zullen de externe auditors geavanceerde steekproeven uitvoeren voor alle risico's die in het controleprogramma als essentieel werden onderkend en voor de domeinen waarbinnen de interne audit geen onafhankelijkheid/deskundigheid heeft.

De toetsing beoogt het opzetten en de uitvoering, evenals de doeltreffende werking van de interne beheersingsmaatregelen teneinde de volledigheid, het bestaan, de juistheid, de evaluatie, de eigendom en de weergave van de financiële overzichten te waarborgen.

De resultaten van de toetsing zullen worden geëvalueerd en vertaald naar financiële (positieve of negatieve) gevolgen, maar ook naar verbeteringen van de interne beheersings- en risicobeheerprocessen. In vele gevallen zal een aanbevelingsbrief aan het management worden overhandigd teneinde zich ervan te vergewissen dat de bevindingen op een geschikte wijze worden opgevolgd.

2.5.5. Voorgestelde samenwerking

Op basis van de vastgelegde planning kunnen verschillende samenwerkingsvormen worden aangegaan:

- het vormen van een team met externe en interne auditors die samen de toetsing uitvoering;
- uitwisseling van de werkdocumenten tussen de externe en interne auditors (langs beide kanten) teneinde te vermijden dat beide auditors dezelfde toetsing uitvoeren. Deze samenwerking kan plaatsvinden tijdens de voorbereidingsfase (verzameling van informatie met betrekking tot het beoordeelde proces) en wordt voortgezet tijdens de toetsing en de evaluatie van de resultaten;
- aanvullende toetsing door externe of interne auditors voor bepaalde processen in plaats van volledige toetsing.

De samenwerking tussen de externe en interne auditor zou ook tijdelijk moeten plaatsvinden: het verzenden van brieven (in het kader van externe bevestigingswerkzaamheden) bijvoorbeeld kan ook worden overgedragen aan de interne auditors.

Er dient te worden opgemerkt dat enkel de externe auditors de processen die een belangrijke weerslag op de financiële overzichten hebben, zullen toetsen en deze werkzaamheid niet aan de interne auditors mogen uitbesteden.

2.5.6. Voordelen

De samenwerking tussen de interne en de externe auditor zou:

- het bereik van de toetsing kunnen verhogen;
- het ontdekkingsrisico (risico dat een aangelegenheid door de audit niet wordt onderkend) kunnen verlagen;
- de omvang van de werkzaamheden van de interne en externe auditor in bepaalde domeinen kunnen verlagen en andere opdrachten kunnen toelaten (verhoogde raadpleging voor de interne auditors bijv.);
- het aanwenden van de meest gekwalificeerde persoon voor elke opdracht kunnen vergemakkelijken (door het combineren van de middelen en de kennis);
- de dubbele werkzaamheden in de praktijk kunnen herleiden en de tijd die door het management aan het verzoeken om inlichtingen met betrekking tot de audit wordt besteed, kunnen verminderen.

2.6 Auditverslaggeving

2.6.1. Inleiding

De eindresultaten van de controlewerkzaamheden worden verwezenlijkt door middel van de verslaggeving.

2.6.2. Definitie

De verslaggeving heeft tot doel de gecontroleerden in te lichten over de bevindingen en aanbevelingen. Het is een nuttig document voor de raad van bestuur/het auditcomité met het oog op het opvolgen van de uitgevoerde opdrachten en de te nemen maatregelen.

2.6.3. Taak van de interne audit

Zoals vastgelegd in de Functioneringsnormen van het IIA, is een controleverklaring de basis voor de evaluatie van de interne auditactiviteit door het management en de raad /het auditcomité. Het omvat de doelstellingen en reikwijdte van de opdracht, alsook de conclusies, aanbevelingen en actieplannen. De verklaring zou gewag kunnen maken van de naleving van de Normen. De verklaring omvat steeds meer een algemene toegekende score voor het proces/de organisatie die werden beoordeeld, alsook het geschatte residueel risico.

Een ontwerpverslag wordt besproken met het management dat belast is met het proces /de organisatie die werden beoordeeld teneinde de aanbevelingen te bekrachtigen en de actieplannen op te zetten. Indien het management en de auditors het niet eens zijn over bepaalde aanbevelingen, zullen de opmerkingen van het management in het eindreport worden opgenomen. Gewoonlijk wordt het eindverslag, na de bekrachtiging door het management en de voorlegging aan het directiecomité, naar de externe auditors gestuurd.

2.6.4. Taak van de externe audit

De externe auditors zijn wettelijk verplicht om een verslag uit te brengen over het "getrouw beeld" van de financiële overzichten (de jaarrekening). Het verslag kan verschillende types van oordeel bevatten afhankelijk van de bevindingen van de audit over de financiële overzichten en van verwante controles en van de voorgestelde aanpassingen aan de financiële overzichten en de continuïteitsveronderstelling van de organisatie.

Externe auditors zijn verplicht om een bevestigingsbrief te vragen teneinde de algemeen directeur en de financieel directeur op hun verplichtingen opmerkzaam te maken en zich ervan te vergewissen dat alle relevante informatie vóór het uitbrengen van dit verslag werd meegedeeld.

2.6.5. Voorgestelde samenwerking

Interne auditors zouden hun verslagen systematisch moeten meedelen aan de externe auditors. Indien er een "ontwerp" voorhanden is en het onderwerp belangrijk is voor de externe auditors, kunnen de hoofdconclusies en de algemene toegekende score met de externe auditors worden besproken.

De externe auditors zouden hun verslagen en de *management letter* moeten meedelen aan de interne auditors.

Wat de beoordeling van de gebeurtenissen na balansdatum betreft, vindt overleg plaats tussen de externe auditors en het management/de raad van bestuur. De interne auditors kunnen de bespreking bijwonen indien zij na afsluiting van de financiële overzichten opdrachten hebben uitgevoerd die een invloed hebben op de financiële overzichten (aanpassing die door de externe auditor niet werd onderkend). Dit zou zeer relevant moeten zijn bijvoorbeeld in geval van ontdekking van fraude of tekortkomingen in de interne controle, nieuwe aangelegenheden die werden onderkend, maar waarvoor geen maatregelen werden getroffen.

2.6.6. Voordelen

Dankzij een doorzichtige communicatie langs beide kanten kunnen de (externe en interne) auditors meer kennis van de organisatie verkrijgen en hun risico-inschatting verbeteren. Dit is ook het eindresultaat van een goede en efficiënte samenwerking.

2.7. Opvolging van de aanbevelingen

2.7.1. Inleiding

Het management neemt maatregelen om de door de auditors onderkende tekortkomingen te herstellen.

2.7.2. Definitie

De gemaakte aanbevelingen zijn gebaseerd op beste praktijken en beogen het herleiden van het risico van het proces/de

organisatie die werden beoordeeld. Er dient een goed evenwicht te worden gevonden tussen de behoeften om de problemen te herstellen en de verwachte voordelen. Soms kan het management immers beslissen om bepaalde aanbevelingen niet uit te voeren, omdat er geen goed evenwicht bestaat tussen kosten en baten. Het overblijvende risico wordt dan door het management aanvaard en aan het auditcomité meegedeeld.

2.7.3. Taak van de interne audit

In het actieplan hebben de interne auditors, samen met het management, de actieplannen, de vervaldag en de verantwoordelijke gedefinieerd. Zij zijn verantwoordelijk voor het opstellen van een opvolgingsproces om na te gaan en te waarborgen dat het management effectief maatregelen heeft getroffen of dat het hoger management het risico heeft aanvaard om geen maatregelen te treffen.

De opvolging omvat de door externe auditors geformuleerde aanbevelingen en kan ook aanbevelingen van andere partijen (kwaliteitscontrole, enz.) omvatten. Kern-prestatie-indicatoren (KPI's) worden openbaar gemaakt om de resultaten te tonen van de uitvoering van de aanbevelingen.

Indien de aanbevelingen niet tijdig opgevolgd werden, is het een goede praktijk om het auditcomité in te lichten over het uitstel en de door het management aangevoerde redenen.

In geval van hoge risico's kunnen de interne auditors een opdracht uitvoeren teneinde de uitvoering te evalueren.

2.7.4. Taak van de externe audit

De externe auditors volgen de bemerkingen van de *management letter* op tijdens hun volgende bezoek. Het nazicht is identiek aan dat van de interne auditors. In het kader van hun oordeel zal er rekening worden gehouden met alle gebeurtenissen na de einddatum van de verslaggevingsperiode die de financiële toestand van de entiteit beïnvloeden.

2.7.5. Voorgestelde samenwerking

Interne auditors zouden de aanbevelingen van de externe auditors moeten opnemen in hun opvolging. Zij zouden ook de kern-prestatie-indicatoren (KPI's) moeten meedelen aan de externe auditors zodat zij de respons van het management op de aanbevelingen kunnen opvolgen.

2.7.6. Voordelen

Het management en het auditcomité kunnen beschikken over een geconsolideerd overzicht van alle aanbevelingen en van de stand van zaken met betrekking tot de uitvoering ervan. Aangezien de interne auditors in de organisatie aanwezig zijn, kunnen zij op een meer regelmatige basis dan de externe auditors, het management herinneren aan de verplichte aanbevelingen.

BIJLAGE 1.

HOE MAAK IK HET ONDERSCHEID TUSSEN INTERNE EN EXTERNE AUDIT?[1]

Interne en externe auditors vervullen elk een belangrijke rol in het bestuur van een organisatie. Beide groepen hebben wederzijdse belangen met betrekking tot de doeltreffendheid van interne financiële controles en houden zich aan de deontologische codes en vaktechnische standaarden zoals uitgevaardigd door hun respectieve beroepsorganen. Bovendien handelen zowel de interne als externe auditors onafhankelijk van de activiteiten die zij controleren en wordt er van hen verwacht dat ze een uitgebreide kennis hebben van de activiteiten, de sector en de strategische risico's waaraan de organisatie waarvoor zij werken, is blootgesteld. De interne en externe audit vertonen heel wat overeenkomsten maar zijn anderzijds twee aparte functies met ook talrijke verschillen.

UITEENLOPENDE AANPAK

Het IIA omschrijft interne audit als "*een onafhankelijke en op objectieve wijze zekerheidverstrekkende en raadgevende activiteit. Deze is in het leven geroepen om een meerwaarde te bieden en een verbetering te bewerkstelligen van de werking van een organisatie. Zij helpt een organisatie bij het realiseren van haar doelstellingen door, via een systematische en gedisciplineerde aanpak, de doeltreffendheid van het risico- en controlebeheer en de beleidsprocessen te evalueren en te verbeteren.*"

De externe audit daarentegen verschaft een onafhankelijk oordeel over de financiële overzichten en de getrouwe weergave daarvan van een vennootschap. Deze vorm van audit bevestigt of de financiële overzichten overeenstemmen met de algemeen aanvaarde boekhoudkundige principes, of zij de financiële positie van de vennootschap getrouw weergeven, of de resulaten van de transacties voor een bepaalde tijdsperiode nauwkeurig worden weergegeven en of de financiële overzichten wezenlijk werden beïnvloed.

ORGANISATIESTRUCTUUR

Interne auditors vertegenwoordigen een geheel van de organisatie – hun voornaamste cliënten zijn het management en de raad. Hoewel historisch gezien interne auditors verslag uitbrachten aan de financieel directeur of het hoger management, is het thans de trend voor de interne audit om rechtstreeks verslag uit te brengen aan het auditcomité.

Omgekeerd maken externe auditors geen deel uit van de organisatie maar worden zij door de organisatie gecontracteerd. Hun doelstellingen worden hoofdzakelijk vastgelegd door hun statuut en de raad van bestuur.

VERPLICHT VERSUS VRIJWILLIG

In het algemeen zijn interne auditfuncties niet verplicht voor organisaties, die zelf beslissen of ze al dan niet een dienst interne audit opzetten.

Een externe audit is wettelijk vereist voor vele vennootschappen, in het bijzonder voor de beursgenoteerde vennootschappen. Externe audits van een aantal overheidsinstellingen zijn ook wettelijk geregeld waarbij overheidsauditors hun controleverklaring moeten onderwerpen aan hun respectieve wetgevende macht.

GEKWALIFICEERD EN GOED INGELICHT

De noodzakelijke kwalificaties voor een interne auditor berusten enkel op het oordeel van de werkgever. Hoewel interne auditors vaak worden aangeduid als accountants, zijn sommige onder hen gekwalificeerde ingenieurs, verkoopspersoneel, productieingenieurs en directiepersoneel die zich binnen de organisatie hebben opgewerkt met een degelijke kennis van haar activiteiten en die voldoende ervaring hebben vergaard om interne audits uit te voeren.

Externe auditors worden geacht vergissingen en onregelmatigheden bloot te leggen, het risico om ze te voorkomen in te schatten, audits op te zetten om redelijke zekerheid te verschaffen voor het ontdekken van materieel belang en verslag uit te brengen over hun bevindingen. In de meeste landen moeten auditors van beursgenoteerde vennootschappen lid zijn van een door de wet erkend orgaan van beroepsaccountants.

[1] Een bewerking van "*Two Sides of Auditing*" door Lal Balkaran (*Internal Auditor*, "Back to Basics", oktober 2008).

BIJLAGE 2.
VERKLARENDE WOORDENLIJST

1. DEFINITIE VAN RISICOBEHEER

Risicobeheeractiviteiten worden ondernomen met het oog op het onderkennen, evalueren, beheren en controleren van allerlei gebeurtenissen of situaties die een (negatieve) impact op het verwezenlijken van hun doelstellingen zouden kunnen hebben. Dit kan gaan van afzonderlijke projecten of zorgvuldig afgebakende risicocategorieën, bijvoorbeeld marktrisico's, tot de bedreigingen en opportuniteit voor de organisatie als een geheel.

2. *ENTERPRISE RISK MANAGEMENT*

Enterprise-wide risk management (ERM), risicobeheer op het niveau van het bedrijf is een gestructureerd, samenhangend en permanent proces binnen de hele organisatie voor het onderkennen en evalueren van, het beslissen over, de wijze van inspelen op en het verslag uitbrengen over de opportuniteit en de bedreigingen die de realisatie van haar doelstellingen beïnvloeden.

De raad van bestuur heeft de algehele verantwoordelijkheid voor het waarborgen van het beheer van de risico's. In de praktijk zal de raad van bestuur de toepassing van het kader rond risicobeheer overdragen aan het managementteam, dat de verantwoordelijkheid zal dragen voor het uitvoeren van de activiteiten. Eén van de sleutelvereisten van de raad van bestuur of zijn equivalent is het verkrijgen van zekerheid dat risicobeheerprocessen effectief werken en dat sleutelrisico's worden herleid tot een aanvaardbaar niveau.

Waarschijnlijk zal er zekerheid verschaft worden door verschillende bronnen waarbij de zekerheid die door het management wordt gegeven essentieel is. Dit kan worden aangevuld door het op objectieve wijze verstrekken van zekerheid, waarvoor de interne controleactiviteit een sleutelbron is. Andere bronnen omvatten externe auditors en beoordelingen door onafhankelijke deskundigen.

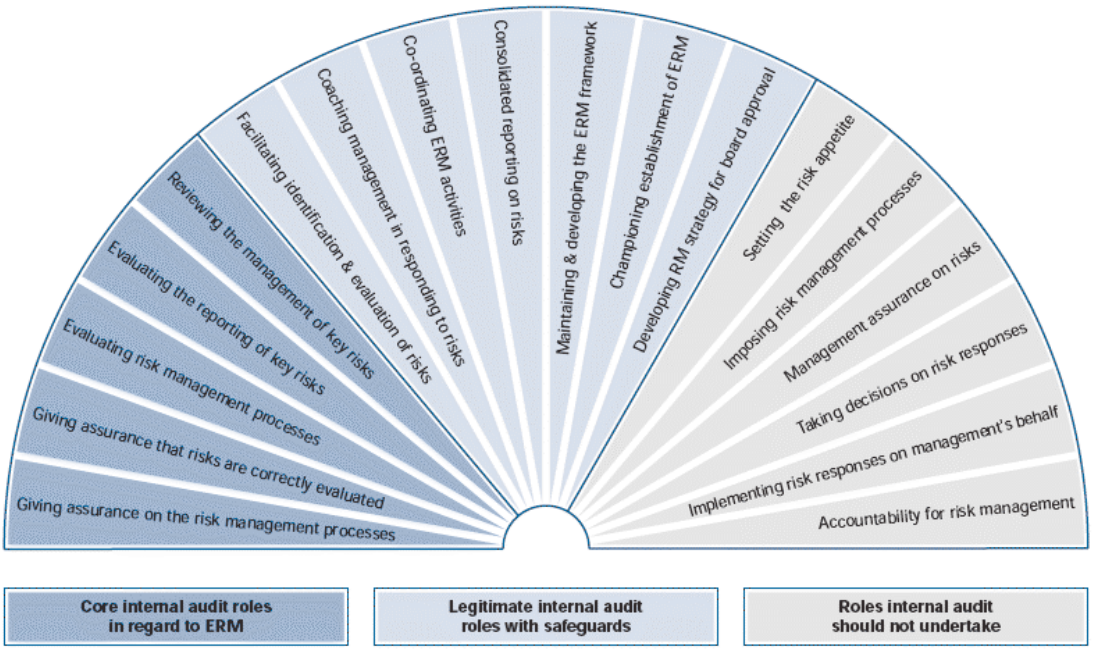
In de meeste organisaties wordt het COSO ERM-kader[1] gebruikt als instrument voor zowel de uitvoering als evaluatie van het ERM-proces.

[1] Het betreft het in 2004 door het *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) gepubliceerde *Enterprise Risk Management Integrated Framework*. Meer informatie kan worden verkregen op www.coso.org.

3. TAKEN VAN INTERNE AUDIT IN ERM

Meer in het algemeen beschrijft het schema hieronder de rol van interne audit in ERM[1].

Figure 1 – Internal audit role in ERM



4. INTERNAL CONTROL INTEGRATED FRAMEWORK

Het in 1992 door het *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) gepubliceerde *Internal Control Integrated Framework* is het meest gemeenschappelijke kader voor de evaluatie van interne beheersingsmaatregelen.

Het kader is een vereenvoudigde versie van het ERM-kader (zie hierboven).

Het COSO-verslag definieert een interne controlestructuur aan de hand van vijf elementen (controleomgeving, risicoinschatting, controleactiviteiten, informatie en mededeling hiervan, en toezicht), alsook drie bestanddelen/doelstellingen (financiële verslaggeving, werking en *compliance*), met een identificatie van de gecontroleerde gebieden/activiteiten (bijv. geografische eenheid, bedrijfseenheid, proces).

[1] IIA *Position Paper – The role of internal auditing in the ERM*, januari 2009.

BIJLAGE 3.
MODEL CHARTER VAN DE INTERNE AUDITACTIVITEIT[1]

INLEIDING

Interne audit is een onafhankelijke en op objectieve wijze zekerheidverstrekkende en raadgevende activiteit die gebaseerd is op een filosofie gericht op het bieden van een meerwaarde en het bewerkstelligen van een verbetering van de werking van de ←organisatie→. Zij helpt de ←organisatie→ bij het realiseren van haar doelstellingen door, via een systematische en gedisciplineerde aanpak, de doeltreffendheid van het risico- en controlebeheer en de beleidsprocessen te evalueren en te verbeteren.

TAKEN

De interne auditactiviteit wordt ingevoerd door de raad van bestuur of het toezichthoudende orgaan (hierna de RvB). De verantwoordelijkheden van de interne auditactiviteit worden bepaald door de raad als onderdeel van haar toezichtfunctie.

PROFESSIONALISME

De interne auditactiviteit is zelfregulerend via de naleving van de verplichte standaarden van het Instituut van Interne Auditoren, met inbegrip van de definitie van interne audit, de Deontologische Code en de Internationale Normen voor de Professionele Uitoefening van Interne Audit (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (de Normen). Deze verplichte standaarden bevatten principes van de fundamentele vereisten voor de professionele uitoefening van interne audit, alsook voor de evaluatie van de doeltreffendheid van de uitvoering van de interne auditactiviteit.

De *practice advisories* en *position papers* van het Instituut van Interne Auditoren zullen ook worden gepromoot als toepasbare werkingsrichtlijnen. Bovendien zal de interne auditactiviteit zich houden aan de relevante regels en procedures van de ←organisatie→ en het standaard handboek bedrijfsprocedures voor de interne auditactiviteit.

BEVOEGDHEDEN

De interne auditactiviteit, met strikte verantwoordingsplicht voor geheimhouding en waarborging van geregistreerde gegevens en informatie, heeft volledige, vrije en onbeperkte toegang tot alle geregistreerde gegevens, materiële bezittingen en personeelsgegevens van de ←organisatie→ die betrekking hebben op het uitvoeren van de opdracht. Alle werknemers worden verzocht om de interne auditactiviteit bij te staan bij het vervullen van haar taken en verantwoordelijkheden. De interne auditactiviteit zal ook vrije en onbeperkte toegang hebben tot de RvB.

ORGANISATIE

Het hoofd van de audit zal verslag uitbrengen aan de RvB voor wat de functionele structuur betreft en aan de algemeen directeur voor wat de administratie (d.w.z. het dagelijks bestuur) betreft.

De RvB zal alle beslissingen goedkeuren met betrekking tot de prestatiebeoordeling, aanstelling of afzetting van het hoofd van de audit, alsook met betrekking tot de jaarlijkse herziening van zijn vergoeding en salaris. Het hoofd van de audit zal rechtstreeks overleg plegen en interageren met de RvB en, in voorkomend geval, eveneens met het dagelijks bestuur en tussen de vergaderingen van de RvB door.

[1] Gepubliceerd door het Instituut van Interne Auditoren, herzien op 6 augustus 2009.

ONAFHANKELIJKHEID EN OBJECTIVITEIT

De interne auditactiviteit – met inbegrip van kwesties met betrekking tot de auditselectie, reikwijdte, werkzaamheden, frequentie, timing of inhoud van de verklaring – zal gevrijwaard blijven van inmenging door om het even welk element binnen de organisatie, teneinde een noodzakelijk onafhankelijke en objectieve opstelling te kunnen waarborgen.

Interne auditors zullen geen rechtstreekse bedrijfsoperationele verantwoordelijkheden of bevoegdheden hebben over de gecontroleerde activiteiten. Daarom zullen zij geen interne controlemaatregelen opleggen, procedures ontwikkelen, systemen installeren, bescheiden opstellen of personen in dienst nemen in enige andere activiteit die het oordeel van de interne auditor in het gedrang kan brengen.

De interne auditors zullen het hoogst mogelijk niveau van professionele objectiviteit aan de dag leggen bij de verzameling, de evaluatie en de communicatie van informatie over de onderzochte activiteiten of processen. Interne auditors maken een evenwichtige evaluatie van alle relevante omstandigheden en worden bij de vorming van hun oordeel niet beïnvloed door eigenbelang of door derden.

Het hoofd van de audit zal op zijn minst jaarlijks aan de RvB de organisatorische onafhankelijkheid van de interne auditactiviteit bevestigen.

VERANTWOORDELIJKHEDEN

De reikwijdte van de interne audit omvat, maar is niet beperkt tot het onderzoeken en evalueren van de adequaatheid en doeltreffendheid van het bestuur, risicobeheer en interne proces van de organisatie, alsook van de kwaliteit van de vervulde toegewezen verantwoordelijkheden met betrekking tot de realisatie van de vastgestelde doelstellingen van de organisatie. Dit omvat:

- het evalueren van de betrouwbaarheid en integriteit van informatie en van de middelen gebruikt om deze informatie te onderkennen, in te delen, en er verslag over uit te brengen;
- het evalueren van de systemen die werden ingevoerd met het oog op het waarborgen van de naleving van de regels, programma's, procedures en wet- en regelgeving die een significante impact op de organisatie zouden kunnen hebben;
- het evalueren van de middelen om de activa veilig te stellen en, desgevallend, het bestaan ervan te controleren;
- het evalueren van de doeltreffendheid en efficiëntie waarmee de middelen worden aangewend;
- het evalueren van de activiteiten of programma's om zich ervan te vergewissen dat de resultaten overeenstemmen met de vastgestelde doelstellingen en dat de activiteiten of programma's worden uitgevoerd zoals gepland;
- het monitoren en evalueren van de beleidsprocessen;
- het monitoren en evalueren van de doeltreffendheid van de risicobeheerprocessen van de organisatie;
- het evalueren van de kwaliteit van de uitvoering door de externe auditoren en van de mate van coördinatie met de interne auditafdeling;
- het verlenen van de voor de organisatie geschikte adviesdiensten met betrekking tot haar bestuur, risicobeheer en interne beheersing;
- het periodiek rapporteren over het doel, de bevoegdheden en de verantwoordelijkheden van de interne auditactiviteit, alsook over de uitvoering van het interne controleprogramma;
- het rapporteren over belangrijke blootstellingen aan risico's, inclusief frauderisico's, alsook over aandachtspunten betreffende controle en deugdelijk bestuur, en andere noden of vragen van de RvB;
- het evalueren van specifieke activiteiten op verzoek van desgevallend de RvB of het management.

INTERNE CONTROLEPROGRAMMA

Het hoofd van de audit zal minstens jaarlijks aan het hoger management en de RvB een intern controleprogramma voor nazicht en goedkeuring voorleggen. Het interne controleprogramma zal een werkschema bevatten, alsook de vereiste begroting en middelen voor het volgende boekjaar/kalenderjaar. Het hoofd van de audit zal de impact van de beperkingen van de middelen en belangrijke tussentijdse wijzigingen meedelen aan het hoger management en de RvB.

Het interne controleprogramma zal worden uitgewerkt met voorrang aan het audituniversum aan de hand van een op risisco gebaseerde methodologie, met inbegrip van de input van het hoger management en de RvB. Elke belangrijke afwijking van het goedgekeurde interne controleprogramma zal worden meegedeeld aan het hoger management en de RvB via periodieke activiteitenverslagen.

VERSLAGGEVING EN TOEZICHT

Een schriftelijk verslag zal worden opgesteld en uitgegeven door het hoofd van de audit of iemand door hem aangewezen na de conclusie van elke interne controleopdracht en zal, in voorkomend geval, worden verspreid. De resultaten van de interne audit zullen eveneens aan de RvB worden meegedeeld.

De antwoorden van het management en de corrigerende maatregelen die werden getroffen of dienen te worden getroffen ten aanzien van de specifieke bevindingen en aanbevelingen, kunnen worden opgenomen in de interne controleverklaring. Het antwoord van het management, ongeacht of het in de oorspronkelijke controleverklaring werd opgenomen of later (d.w.z. binnen de maand) door het management van de gecontroleerde afdeling werd verstrekt, dient een tijdschema op te nemen met betrekking tot het vervroegd uitvoeren van de maatregelen die dienen te worden getroffen, alsook een verduidelijking van elke corrigerende maatregel die niet zal worden uitgevoerd.

De interne auditactiviteit zal verantwoordelijk zijn voor de juiste opvolging van de bevindingen en aanbevelingen van de opdracht. Alle belangrijke bevindingen zullen worden bewaard in een dossier met openstaande kwesties tot ze worden opgehelderd.

PERIODIEKE BEOORDELING

Het hoofd van de audit zal periodiek rapporteren aan het hoger management en de RvB over het doel, de bevoegdheden en de verantwoordelijkheden van de interne auditactiviteit, alsook over de uitvoering van het interne controleprogramma. Er zal ook worden gerapporteerd over belangrijke blootstellingen aan risico's, inclusief frauderisico's, alsook over aandachtspunten betreffende controle en deugdelijk bestuur, en andere noden of vragen van het hoger management en de RvB.

Bovendien zal het hoofd van de audit met het hoger management en de RvB overleggen over het programma van de interne auditactiviteit voor de garantie en verbetering van de kwaliteit, met inbegrip van de voortdurende interne beoordelingen en externe beoordelingen die minstens om de vijf jaar worden uitgevoerd.

CHARTER VAN DE INTERNE AUDITACTIVITEIT

Goedgekeurd _____ op _____, _____.

_____	_____
Hoofd van de audit	Algemeen directeur
_____	_____
Voorzitter van de raad van bestuur	Voorzitter van het auditcomité

BIJLAGE 4.
MODEL CHARTER VAN HET AUDITCOMITE[1]

DOELSTELLING

Het auditcomité dient de raad van bestuur bij te staan bij het vervullen van zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot het uitoefenen van toezicht op het financiële verslaggevingsproces, het interne controlesysteem, het controleproces, alsook op het bedrijfsproces voor het monitoren van de naleving van wetten, reglementen en gedragsregels.

BEVOEGDHEDEN

Het auditcomité is bevoegd om onderzoek in te stellen of toe te laten in elke aangelegenheid die onder zijn bevoegdheid valt. Het is gemachtigd voor:

- de aanstelling en verloning van en het uitoefenen van toezicht op de werkzaamheden van de geregistreerde auditkantoren waarop het bedrijf een beroep doet;
- het oplossen van meningsverschillen tussen het management en de auditor met betrekking tot de financiële verslaggeving;
- het vooraf goedkeuren van alle audit- en niet-auditdiensten;
- het in dienst nemen van onafhankelijke adviseurs, accountants, of andere beroepsbeoefenaars om advies te verlenen aan het comité of het bij te staan bij het uitvoeren van een onderzoek;
- het verzoeken om de vereiste informatie van werknemers – die hun medewerking moeten verlenen in het kader van het verzoek om inlichtingen van het comité – of van derden;
- het samenkomen met de leden van het dagelijks bestuur van de onderneming, de externe auditors of externe adviseurs, indien nodig.

SAMENSTELLING

Het auditcomité zal zijn samengesteld uit minstens drie en maximum zes leden van de raad van bestuur. De raad van bestuur of zijn benoemingscommissie zal de leden en de voorzitter van het auditcomité benoemen.

Elk lid van het auditcomité zal zowel onafhankelijk als financieel kundig zijn. Ten minste één lid zal worden aangeduid als de "financieel deskundige", zoals bepaald door de toepasbare wet- en regelgeving.

VERGADERINGEN

Het auditcomité vergadert minstens vier keer per jaar en heeft de bevoegdheid om bijkomende vergaderingen te beleggen indien dit door de omstandigheden wordt vereist. Van alle leden van het auditcomité wordt verwacht om alle vergaderingen persoonlijk, telefonisch of via beeldscherm bij te wonen. Het auditcomité kan aan de vertegenwoordigers van het management, de auditors of andere personen vragen om de vergaderingen bij te wonen om het auditcomité te informeren over specifieke zaken. Het auditcomité kan besloten vergaderingen met auditors (zie hierna) en bestuursvergaderingen houden. Voor iedere vergadering wordt een agenda opgesteld die samen met de bijhorende documentatie vooraf aan de leden wordt verdeeld. Er worden notulen opgesteld.

[1]Gepubliceerd door het Instituut van Interne Auditoren, herzien op 6 mei 2009.

VERANTWOORDELIJKHEDEN

Het auditcomité zal de volgende verantwoordelijkheden vervullen:

Financiële overzichten

- het beoordelen van enerzijds belangrijke boekhoudkundige en rapporteringskwesties, inclusief complexe en niet-courante transacties, evenals van zaken die een hoge mate van inzicht vereisen, en anderzijds van recente professionele en regelgevende verklaringen, en het verkrijgen van inzicht in de impact ervan op de financiële overzichten;
- het beoordelen van de resultaten van de audit, inclusief de moeilijkheden die werden ondervonden, in samenspraak met het management en de externe auditors;
- het beoordelen van de jaarlijkse financiële overzichten en nagaan of zij volledig werden opgesteld, consistent zijn met de informatie die gekend is door de leden van het auditcomité en of zij de juiste boekhoudkundige principes weergeven;
- het beoordelen van andere rubrieken van het jaarverslag en van verwante reglementair vereiste deponeringen voorafgaand aan de publicatie en nagaan of de informatie accuraat en volledig is;
- het beoordelen, in samenspraak met het management en de externe auditors, van alle kwesties die aan het auditcomité moeten worden meegedeeld met naleving van de algemeen aanvaarde controlenormen;
- het verkrijgen van inzicht in de wijze waarop het management tussentijdse financiële informatie uitwerkt, evenals in de aard en omvang van de betrokkenheid van de interne en externe auditor;
- het beoordelen, in samenspraak met het management en de externe auditors, van tussentijdse financiële verslagen voorafgaand aan het indienen ervan bij de regelgevende instanties, en nagaan of deze verslagen volledig werden opgesteld en consistent zijn met de informatie die gekend is door de leden van het auditcomité.

Interne beheersing

- het nagaan van de doeltreffendheid van het interne beheersingssysteem van de onderneming, inclusief de veiligheid en controle van de informatietechnologie;
- het verkrijgen van inzicht in de reikwijdte van de boordeling door de interne en externe auditors van de interne controle van de financiële verslaggeving, en het verkrijgen van verklaringen over significante bevindingen en aanbevelingen, samen met de reacties van het management.

Interne audit

- het auditcomité beoordeelt, in samenspraak met het management en het hoofd van de audit, het charter, de activiteiten, de personeelsbezetting en de organisatiestructuur van de interne auditfunctie;
- het auditcomité beschikt over de eindbevoegheid om het jaarlijkse controleprogramma en alle belangrijke wijzigingen hiervan te beoordelen en goed te keuren;
- het auditcomité vergewist zich ervan dat er geen ongerechtvaardigde beperkingen of verjaringen zijn en beoordeelt en heeft inspraak met betrekking tot de benoeming, de vervanging of het ontslag van het hoofd van de audit;
- het auditcomité beoordeelt, minstens één keer per jaar, de prestaties van het hoofd van de audit en stemt in met de jaarlijkse herziening van zijn vergoeding en salaris;
- het auditcomité beoordeelt de doeltreffendheid van de interne auditfunctie, inclusief de naleving van het *International Professional Practices Framework for Internal Auditing* van het Instituut van Interne Auditoren, bestaande uit de definitie van interne audit, de Deontologische Code en de normen;
- het auditcomité komt op regelmatige basis samen met het hoofd van de audit om kwesties te bespreken die volgens het auditcomité of de interne auditafdeling in besloten vergadering dienen te worden besproken.

Externe audit

- het beoordelen van de door de externe auditors voorgestelde reikwijdte en benadering van de audit, inclusief het coördineren van de auditinspanning met de interne auditafdeling;
- het beoordelen van de prestaties van de externe auditors en het definitief goedkeuren van de benoeming of het ontslag van de auditors;
- het beoordelen en bevestigen van de onafhankelijkheid van de externe auditors aan de hand van verklaringen van de auditors over de banden tussen de auditors en de onderneming, met inbegrip van de niet-auditdiensten, en het bespreken van de banden met de auditors;
- op regelmatige basis afzonderlijk samenkomen met de externe auditors om kwesties te bespreken die volgens het auditcomité of de auditors in besloten vergadering dienen te worden besproken.

Compliance

- de doeltreffendheid nagaan van de systemen die de naleving van wet- en regelgeving dienen te borgen en zich laten informeren over de resultaten van het onderzoek en de opvolging door het management (met inbegrip van de tuchtvorderingen) van alle inbreuken;
- het beoordelen van de bevindingen van door verordenende instanties uitgevoerde onderzoeken en van de opmerkingen van de auditor;
- het beoordelen van het proces voor het meedelen van de gedragsregels aan het personeel van het bedrijf, en voor het monitoren van de naleving daarvan;
- het verkrijgen van regelmatige updates vanwege het management en de bedrijfsjurist met betrekking tot kwesties betreffende de naleving.

Verantwoordelijkheden met betrekking tot de verslaggeving

- het auditcomité brengt regelmatig verslag uit aan de raad van bestuur over zijn activiteiten, discussiepunten en verwante aanbevelingen;
- het auditcomité zorgt voor een open communicatie tussen de interne auditafdeling, de externe auditors en de raad van bestuur;
- het auditcomité stelt jaarlijks ten behoeve van de aandeelhouders een verslag op, waarin de samenstelling en de verantwoordelijkheden van het auditcomité worden opgenomen, waarin het auditcomité meedeelt op welke wijze het zich van zijn taak gekweten heeft en waarin ook alle reglementair vereiste informatie, met inbegrip van de goedkeuring van niet-auditdiensten, is opgenomen;
- het auditcomité beoordelt andere door de vennootschap uitgebrachte verklaringen die verband houden met de verantwoordelijkheden van het auditcomité.

Andere verantwoordelijkheden

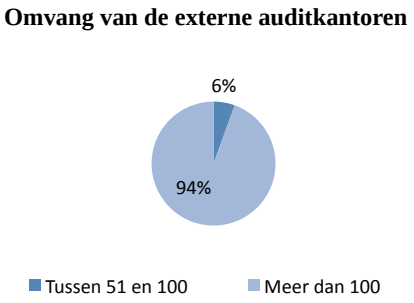
- uitvoeren van andere activiteiten die verband houden met dit charter indien gevraagd door de raad van bestuur;
- instellen van bijzondere onderzoeken en uitoefenen van toezicht hierop, indien nodig;
- de adequaatheid van het charter van het auditcomité jaarlijks beoordelen en evalueren, waarbij voorgestelde wijzigingen ter goedkeuring worden voorgelegd aan de raad van bestuur, en de juiste toelichtingen, zoals vereist door wet- of regelgeving, waarborgen;
- jaarlijks bevestigen dat alle in het charter opgenomen verantwoordelijkheden werden uitgevoerd;
- het regelmatig beoordelen van de prestaties van het auditcomité en van zijn individuele leden.

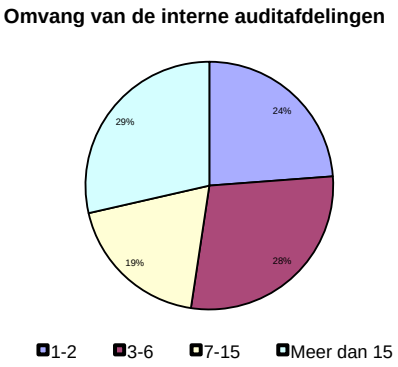
BIJLAGE 5.
BEVOLKINGSSTATISTIEKEN

1. DEELNEMERS AAN DE ENQUÊTE

63 interne auditors en 18 externe auditors hebben deelgenomen aan de enquête.

2. OMVANG VAN DE VERTEGENWOORDIGDE ORGANISATIES

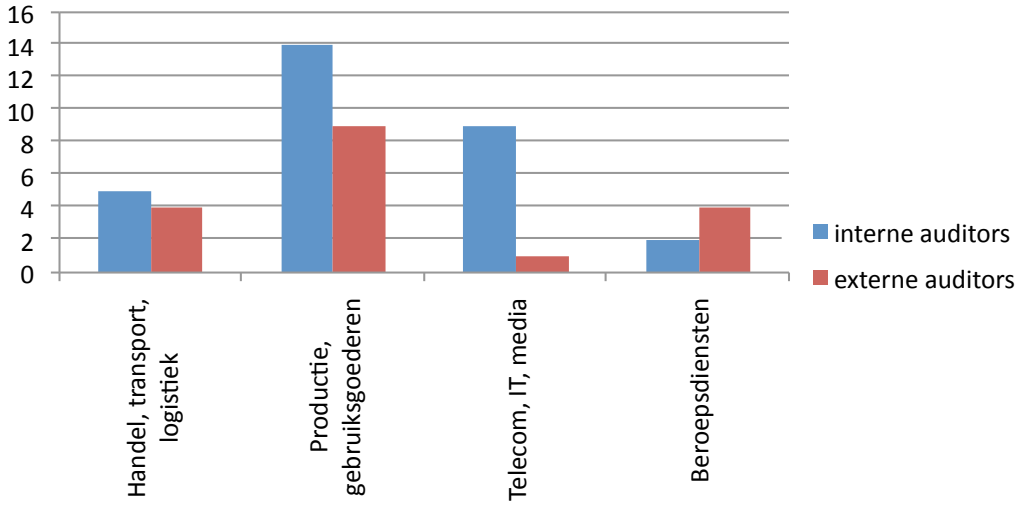




3. ACTIVITEITENSECTOR VAN DE VERTEGENWOORDIGDE ORGANISATIES

Voor de externe auditors zijn de vermelde sectoren degene waarvoor zij de vragenlijst invullen.
22 interne auditors zijn werkzaam in de financiële sector en 7 in de overheidssector. Voor de overige, zijn er:

Aantal deelnemers per sector



Arenbergstraat 13
1000 Brussel
België

Koningsstraat 109-111, bus 5
1000 Brussel
België

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Koninklijk Instituut

The Institute of Internal Auditors BELGIUM