

## **2.2. Impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden (5 januari 1993)<sup>59</sup> <sup>60</sup>**

### **1. Inleiding**

Luidens paragraaf 2.4. van de algemene controlenormen “zal de bedrijfsrevisor zijn mening onder meer steunen op het onderzoek van het systeem van interne controle waarvan hij de doeltreffendheid zal nagaan door middel van steekproeven. Indien de controle op afdoende wijze werkt, kan het onderzoek worden beperkt tot aangepaste steekproeven. Ingeval van vaststelling van ernstige leemten dient hij echter zijn controlewerkzaamheden aan te passen en een meer diepgaande controle uit te voeren. Onder geen beding kan of mag de externe controle het systeem van interne controle vervangen”.

Onderhavige aanbeveling heeft tot doel paragraaf 2.4. van de algemene controlenormen toe te lichten en uit te diepen door een verduidelijking van de begrippen van onderzoek en beoordeling van het boekhoudsysteem en van de interne controle. In het kader van de controle van de jaarrekening is het onderzoek van de interne controle een werkmethode en geen doelstelling op zich. Het is evenwel mogelijk dat de revisor een specifieke of aanvullende opdracht tot beoordeling van het interne controlesysteem aanvaardt. Dergelijke opdracht onderscheidt zich van de controle op de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening en komt in onderhavige aanbeveling niet aan bod.

De organisatie van een systeem van interne controle behoort, zoals het opstellen van de jaarrekening, tot de bevoegdheid van de bedrijfsleiding. Zonder afbreuk aan de wettelijke bepalingen die op hen toepasselijk zijn, kan de bedrijfsleiding het nuttig achten het nut af te wegen van de organisatorische maatregelen die zij neemt t.a.v. de kosten die deze teweegbrengen voor de onderneming. De bedrijfsrevisor moet zich bij zijn controleopdracht van de jaarrekening of geconsolideerde jaarrekening niet uitspreken over de aangepastheid van de interne controle als geheel. Hij zal daarentegen wel de interne controlemaatregelen aanwenden als controlemiddel.

---

<sup>59</sup> Voor de uitwerking van onderhavige aanbeveling werd er rekening gehouden met de Internationale controlenorm nr. 400 “Risk Assessments and Internal Control” van de International Federation of Accountants (IFAC).

<sup>60</sup> Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 23 november 1992, Jaarverslag HREB, 1992-1993, p. 11-12.

## 2. Definities

De algemene controlenormen omschrijven de interne controle als “het geheel van de methodes en procedures die door de leidinggevende of uitvoerende organen van een onderneming worden uitgewerkt om, voorzover dit mogelijk is, ervoor te zorgen dat:

- de zaken ordelijk en efficiënt verlopen binnen het kader van de door hen vastgestelde beleidslijnen;
- afdoende procedures aangewend worden om belangenconflicten en misbruik van goederen van de onderneming te vermijden;
- de activa gevrijwaard worden;
- fraude en vergissingen voorkomen of opgespoord worden;
- de boekhoudregistraties volledig en correct zijn;
- de financiële inlichtingen betrouwbaar zijn en binnen de vastgestelde termijnen opgesteld worden”.

2.1.<em>De definitie zoals vermeld in de algemene controlenormen beschrijft het systeem van interne controle in zijn ruimste betekenis. De interne controle dient beschouwd als één van de algemene principes bij elke administratieve organisatie van een onderneming. In het kader van de controleopdracht zijn er bepaalde gegevens die een bijzondere aandacht verdienen:

- de algemene context of de controleomgeving (§ 2.2.);
- de aspecten die verbonden zijn aan het eigenlijke boekhoudsysteem (§ 2.3.);
- de in de administratieve procedure geïntegreerde controles (§ 2.4.).

Elk van deze drie aspecten van het interne controlesysteem beïnvloedt rechtstreeks de uitvoering van de controleopdracht en de daaraan verbonden risico's.

2.2.<em>De algemene context of de controleomgeving wordt onder meer beïnvloed door:

- het juridisch statuut van de onderneming: werking van de raad van bestuur, dagelijks beheer en bijzondere volmachten;
- de algemene organisatiestructuur van de onderneming die de taakverdeling en ook de relaties tussen de verschillende departementen en functies duidelijk maakt, met inbegrip van het eventueel bestaan van een interne afdeling. Het departement interne audit is maar één bouwsteen van het interne controlesysteem waarop de revisor zal kunnen steunen zonder dat zijn verantwoordelijkheid wijzigt; hierbij wordt verwezen naar de aanbeveling 3.3. “Gebruik van het werk van een interne afdeling”;
- de externe invloeden op het vlak van de organisatie van de onderneming, bij voorbeeld de toepassing van geharmoniseerde procedures binnen een groep, het bestaan van bijzondere regels die worden opgelegd door openbare controleorganismen, zoals de Commissie voor het Bank- en Financiewezen of de Controledienst der verzekeringen;

- de bekwaamheid, de selectie en de vorming van de personeelsleden van de onderneming die met de administratieve procedures zijn belast; het belang dat de leiding hecht aan de systematische toepassing en naleving van de administratieve procedures;
- de risico's die verbonden zijn aan de economische, sociale en financiële positie van de onderneming, inzonderheid de aard en de omvang van haar bedrijf.

2.3.<em>Het boekhoudingsstelsel van de Belgische ondernemingen is onderworpen aan wettelijke regels inzake de opstelling van de financiële informatie. Wij onderstrepen vooral<sup>61</sup>:

- de onmiddellijke boeking van de verrichtingen op volledige en getrouwe wijze in de chronologische volgorde; het behoud van oorspronkelijke boeking in geval van rechtzetting;
- de verplichting om elke boeking te steunen op een verantwoordingsstuk dat gedagtekend is en een verwijzing naar dat stuk;
- de naleving van het rekeningenstelsel dat door de onderneming overeenkomstig de wettelijke regels wordt vastgelegd;
- een voldoende nauwkeurige omschrijving van de waarderingsregels door het bevoegde bestuursorgaan en de inachtneming van die regels;
- de boeking van de kosten en opbrengsten toegerekend aan het boekjaar ongeacht de dag waarop deze worden betaald of geïnd.

In de meeste gevallen wordt de boekhouding met behulp van computers gevoerd. Is dit het geval, dan zal het boekhoudingsstelsel een aantal manuele en computerprocedures omvatten voor de boeking van de verrichtingen en hun verwerking tot aan het aanmaken van financiële staten. Het systeem van interne controle heeft zowel op de manuele als op de geautomatiseerde verwerking betrekking.

2.4.<em>De controles die in de administratieve procedures van de onderneming zijn opgenomen kunnen zowel betrekking hebben op de doeltreffendheid van het beheer als op de betrouwbaarheid van de informatie. De belangstelling van de revisor gaat vooral uit naar de tweede soort controles, aangezien zijn onderzoek van de interne controle er niet op gericht is tot een beoordeling te komen van het beheer, maar wel van de betrouwbaarheid van de financiële informatie. In dit verband zal hij, afhankelijk van de aard en van de omvang van het bedrijf, aandacht besteden aan volgende controleprocedures:

- het bestaan van een aangepast machtigingssysteem voor de verrichtingen;
- het gebruik van aangepaste procedures die moeten vermijden dat er informatie verloren gaat, bij voorbeeld: het nummeren van de facturen, de back-upprocedure,

---

<sup>61</sup> Wij verwijzen naar de art. 4, 6, 7, 8 en 9 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, en voor de ondernemingen waarop zij toepasselijk zijn, de art. 27 en 28, § 1 van het K.B. van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen.

- documentering van de computerprogramma's, enz.;
- de bescherming van de activa en informatiedragers, met name het beperken van de toegang tot de goederen, lokalen, bestanden, enz. tot de personen die bevoegd zijn;
- de tenuitvoerlegging van maatregelen van systematisch nazicht op bepaalde stadia in de administratieve verwerking van een verrichting, bijvoorbeeld: controletotalen, verbandcontroles, opvolging van de foutenlijst, enz.;
- de controle bij middel van steekproeven of via analyse van de uitzonderingsrapportering door de leiding zelf of door onafhankelijke daartoe door haar aangestelde personen en desgevallend door het departement interne audit;
- de systematische analyse door de directie van informatie zoals de budgetcontrole, boordtabel,...

### **3. Controlestrategie**

#### *3.1. Algemeen*

Elke controleopdracht vangt aan met het verwerven van een algemeen inzicht in de onderneming en haar omgeving. De revisor moet een documentatie opbouwen die hem zal toelaten richting te geven aan de opzet en de tenuitvoerlegging van zijn controles.

De doelstelling van de revisor is na te gaan of het administratieve en boekhoudkundig systeem zo is opgevat dat het gericht is op de aanmaak van betrouwbare financiële informatie die overeenstemt met de wettelijke bepalingen.

Al vanaf de eerste versie van de algemene controlenormen in 1976 werd de nadruk gelegd op de analyse van de administratieve en boekhoudkundige organisatie voor wat de interne controle betreft. Er bestaat inderdaad een wisselwerking tussen het systeem van besluitvorming en de vertaling van die besluiten op administratief niveau. Het onderzoek van de boekingen en de bescheiden kan dan ook niet los van de administratieve context gezien worden, vooral wanneer het om interne verantwoordingsstukken (inventarislijst, bestelbons,...) of geautomatiseerde gegevensverwerking gaat.

Nadat hij in de beginfase een beoordeling heeft gemaakt van de administratieve organisatie, zal de revisor een aantal strategische opties moeten nemen om zijn controlemethode te bepalen.

Een eerste methode kan zijn een volledig nazicht van de verrichtingen en de saldi.

Een andere methode is een detailanalyse van de administratieve organisatie, om uit te maken in welke mate zij een aantal sleutelcontroles bevat die het gevaar van vergissingen of weglatingen in de jaarrekening uitschakelen. Het identificeren van die sleutelcontroles in alle of in een deel van de administratieve cycli kan de revisor helpen om de aangepaste omvang van de controles te bepalen die hij zal moeten uitvoeren op de verrichtingen en de saldi bij het einde van het boekjaar.

De gegevens die de strategische keuze van de revisor beïnvloeden worden ofwel in de beginfase van de opdracht bepaald, ofwel naarmate hij een beter inzicht verwerft in de gecontroleerde onderneming. Hij zal onder meer kunnen rekening houden met een aantal sterke of zwakke punten in de administratieve organisatie, de aard van de betrokken boekhoudingrubriek en de aanwezigheid van specifieke risico's.

### 3.2. *Praktische benadering*

In de praktijk kunnen de diverse praktische stadia van een controle op de jaarrekening als volgt worden samengevat:

#### 3.2.1. *Beginfase*

- a) De revisor gaat over tot een bondig onderzoek van de structuur van de interne controle, voornamelijk van de controleomgeving en de boekhoudsystemen, om uit te maken, enerzijds, in welke context hij zijn opdracht zal uitoefenen en, anderzijds, om het bestaan van algemene risico's bij de uitvoering te bepalen;
- b) Een tweede aspect van het voorafgaand stadium is het beperkt onderzoek van de administratieve controleprocedures. De bedoeling van deze werkzaamheden is niet een diepgaand onderzoek naar de voldoende betrouwbaarheid van bepaalde interne controles, die het vervolg van de controle zouden kunnen beïnvloeden. Het is hem er voornamelijk om te doen zich een globaal oordeel te vormen over de administratieve organisatie teneinde na te gaan of er sleutelcontroles bestaan, dan wel zwakke punten die aanleiding zouden kunnen geven tot specifieke risico's waarop dient gelet bij de uitvoering van het werkprogramma. Het bestaan van sleutelcontroles zal moeten bevestigd worden door een concrete toepassingstest (walk through);
- c) De beginfase wordt afgerond met een eerste algemene beoordeling van het systeem van interne controle, waarbij de revisor de strategie kan bepalen die hij bij de verdere uitvoering van zijn nazichten zal volgen.

Het is mogelijk dat al vlug een besluit kan worden getrokken op grond van ernstige onvolkomenheden in de organisatie of belangrijke leemten in het boekhoudsysteem. Is dit het geval, dan zal de opdracht niet onder normale omstandigheden kunnen worden verder gezet. In paragraaf 4.3.1. komen wij hierop terug.

Ook de omvang van de onderneming kan een belangrijk gegeven zijn. De specifieke aspecten van de interne controle bij een kleine onderneming worden verder in paragraaf 7 besproken.

#### 3.2.2. *Controlewerkzaamheden die op de interne controle steunen*

- a) Wanneer de revisor tot het besluit is gekomen dat hij op de interne controle kan steunen, dan zal de tweede fase bestaan uit een diepgaand onderzoek van die elementen van de interne controle die van aard zijn om de goede werking van het systeem te waarborgen (sleutelcontroles).

De beoordeling van de doeltreffendheid van de interne controles is van wezenlijk belang voor het vervolg van de controlewerkzaamheden en met name voor de planning van de controles die zullen moeten worden uitgevoerd op de verrichtingen en de saldi bij het einde van het boekjaar. Het is daarbij belangrijk dat de sleutelcontroles waarop de revisor verder bouwt ononderbroken zouden werken.

- b) De strategie die steunt op de interne controle is verbonden aan de door de revisor nagestreefde doelstelling. Hij zal zijn aandacht toespitsen op de controles die van aard zijn de betrouwbaarheid van de financiële informatie te waarborgen. Het is daarbij niet nodig dat controles zouden worden getest of dat inlichtingen worden ingewonnen i.v.m. een controle die in het raam van de controle op de jaarrekening niet onontbeerlijk zou zijn<sup>62</sup>.

Wanneer hij zich bij de uitbouw van zijn strategie steunt op de interne controle, zal de revisor zich indachtig zijn dat de interne controle slechts een bepaalde graad van zekerheid verschaft gezien de inherente beperkingen (risico van menselijke fouten, misbruik van toevertrouwde collusie functies in zowel administratieve als operationele diensten, de mogelijkheid dat sommige procedures niet meer aangepast zijn aan de omstandigheden, veronachtzaming van controles in onvoorziene of uitzonderlijke omstandigheden, zie algemene controlenormen 2.4.4.).

- c) Wanneer de revisor de procedures onderzoekt, is het aan te bevelen dat hij belangrijke tijdens zijn controle vastgestelde zwakheden meldt aan de bedrijfsleiding op de wijze die hem het meest aangewezen lijkt.

### 3.2.3. Controlewerkzaamheden die niet op de interne controle steunen

De strategische keuze is evenzeer van toepassing op de onderneming in haar geheel als op een aantal aspecten van haar organisatie en op bepaalde rekeningen.

Niet op de interne controle steunende controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd wanneer:

- a) in de beginfase niet is gebleken dat er in het administratieve systeem voldoende zekerheden aanwezig zijn;
- b) de revisor naar aanleiding van het diepgaand onderzoek van de gegevens van de interne controle (3.2.2.) zwakke punten vaststelt die het beroep op alternatieve methodes onvermijdelijk maken;
- c) voor bepaalde rekeningrubrieken of verrichtingen, het gebruik van alternatieve methodes meer aangewezen of doeltreffender lijkt.

In de eerste twee gevallen hierboven (a) en (b), zal de revisor onderzoeken of er alternatieve controlemethodes beschikbaar zijn, bij voorbeeld de documentaire

---

<sup>62</sup> Hierdoor onderscheidt de revisorale controle zich van de operationele audit, waarvoor het onderzoek van het geheel van de procedures wel belangrijk is, met inbegrip van de procedures die instaan voor een sanctionerend optreden inzake de doeltreffendheid van het beheer, zonder daarom invloed uit te oefenen op het systeem van financiële informatie.

controle, een controle via externe bevestiging, het analytisch onderzoek of het beroep op een deskundige.

In deze gevallen zou de revisor een strategie kunnen uitwerken die niet steunt op de interne controle voor de controle op de rubrieken van de jaarrekening door meer gedetailleerde nazichten uit te voeren van de saldi per einde boekjaar. Daarenboven is het zo dat wanneer de interne controlemaatregelen in belangrijke mate ontoereikend zijn zulks zou kunnen leiden tot risico's t.a.v. de volledigheid van de verrichtingen en de verbintenissen (zie aanbeveling 2.1. controlerisico's) en van de betrouwbaarheid van de resultaten.

We zullen een aparte paragraaf wijden aan de controle van de kleine en middelgrote ondernemingen waar het systeem van interne controle over het algemeen minder uitgebouwd is (zie hieronder, paragraaf 7).

#### **4. De uitvoering van de voorafgaande beginfase**

##### *4.1. Voorafgaand onderzoek en vastlegging van de algemene risico's*

Het doel van het voorafgaand onderzoek is uit te maken in hoeverre de controleomgeving richtinggevend kan zijn voor de organisatie van de revisorale opdracht. Wij vermelden bij wijze van voorbeeld de problemen die verband houden met de geringe omvang van de onderneming, het min of meer geformaliseerd houden van de vergaderingen van de maatschappelijke organen, de min of meer ontwikkelde computertoepassingen, enz. In dit kader is het eveneens belangrijk de houding van de directie en van de bestuursorganen en hun aandacht voor de administratieve organisatie en controle te begrijpen.

4.1.1. *De onontbeerlijke basisdocumentatie om een voldoende inzicht te verkrijgen in de onderneming, en haar bedrijf, en ook in haar administratieve en boekhoudkundige organisatie, moet bij de aanvang van elke controleopdracht worden samengebracht. Die basisdocumentatie is noodzakelijk om de aard en de omvang van de controlewerkzaamheden te kunnen bepalen (Algemene controlenormen, 2.3.1. b)).*

4.1.2. *Om een voldoende inzicht te verwerven in de controleomgeving kan de revisor diverse methodes voor het verzamelen van de gegevens aanwenden, maar vooral:*

- het bekomen van een kopie van de voornaamste documenten die hij zal bijhouden in het permanent controledossier (indien er een ondernemingsraad is, een kopie van de basisinformatie);
- de gesprekken met de beleidsverantwoordelijken van de onderneming;
- de werking van de onderneming in haar economische en sociale omgeving;
- de informatie die hij haalt uit de controleverslagen en werkdocumenten van de voorgaande revisor of bij andere externe of interne controleorganen;

- het verzamelen van inlichtingen over de boekhoudpraktijken die in de onderneming toepasselijk zijn, met inbegrip van de specifieke regels inzake boekhouding en controle die in de branche toepasselijk zijn;
- de inzage van de documentatie over boekhoud- en computersystemen zowel op het vlak van de financiële boekhouding als op het vlak van de analytische, bedrijfs- en begrotingsboekhouding.

#### 4.2. *Beperkt onderzoek van de procedures*

In de beginfase van de controle, moeten ook de administratieve en boekhoudkundige procedures die in de onderneming worden toegepast, worden doorgelicht om uit te maken in welke mate die de opstelling van een betrouwbare financiële informatie beïnvloeden en het risico van fraude of vergissingen verminderen. De bedoeling is de sterke en de zwakke punten van het systeem en de daaraan verbonden risico's vast te leggen.

4.2.1. Het eerste onderzoek van de organisatie zal de betekenisvolle informatiestromen aan het licht brengen. Het is dan ook belangrijk dat dit onderzoek van de procedures bij de aanvang van de opdracht wordt uitgevoerd en dat het betrekking heeft op alle aspecten van het ondernemingsleven die een relevante betekenis hebben voor de aanmaak van de economische en financiële informatie.

In elk van de volgende controlejaren zal de revisor natrekken of de procedures werden aangehouden, dan wel of er in de interne controle veranderingen zijn opgetreden. Hij zal hierbij ook nagaan of zijn informatie nog wel up-to-date is.

Het verzamelen van de belangrijke inlichtingen in verband met de administratieve organisatie moet bij elke controleopdracht worden uitgevoerd en jaarlijks worden aangevuld, ongeacht elke latere beslissing nopens het gebruik in de controlestrategie van een aantal interne controles.

4.2.2. Om zijn informatie over de administratieve organisatie te structureren, zal de revisor pogen de meest relevante informatiestromen te onderkennen. Daartoe wordt gewoonlijk de doorstroming van de documenten doorheen de verschillende diensten van de onderneming belicht, waarbij de verrichtingen volgens hun aard worden samengebracht (b.v. aankoop-, verkoop-, productiecycclus enz.), zodat de "sleutelcontroles" die de controlerisico's kunnen verminderen, kunnen worden geïdentificeerd.

Met toepassing van het beginsel van de volkomen controle (A.C.N. 1.4.) zal de cyclusgewijze opsplitsing zo worden opgevat dat het geheel van het ondernemingsgebeuren wordt gedekt en dat zij een globaal beeld geeft van de kwaliteit van de systemen van informatievergaring en -verwerking.

4.2.3. Naar aanleiding van zijn onderzoek van de procedures kan de revisor een beroep doen op volgende technieken:



- onderzoek van de procedurehandboeken en taakbeschrijvingen;
- onderhoud met de leden van het personeel op de verschillende niveaus van de ondernemingsorganisatie, eventueel met gebruik van een vooraf opgestelde controlevragenlijst;
- uitwerking van diagrammen met de schematische voorstelling van de informatiestromen (flow charts);
- opstellen van samenvattende beschrijvingen van de werking van de organisatie.

#### 4.3. *Conclusie van de beginfase*

4.3.1. In sommige gevallen zal de revisor genoopt worden te concluderen dat de tekorten van het administratieve en boekhoudkundige systeem van die aard zijn dat het hem onmogelijk is een op de interne controle steunende strategie uit te werken omdat het risico voor niet vastgestelde vergissingen of weglatingen te hoog is.

De revisor zal de gevolgen van dergelijke toestand op de uitvoering van zijn opdracht onderzoeken en zonder verwijl te dien aanzien een onderhoud hebben met de verantwoordelijken van de onderneming. Het verdient aanbeveling om de besluiten van dat gesprek schriftelijk (A.C.N. 2.4.5.) te bevestigen.

Een snel optreden van de revisor zou een positieve wijziging van de administratieve en boekhoudkundige organisatie kunnen uitlokken. Die veranderingen moeten dan worden geëvalueerd om de gevolgen op de betrouwbaarheid van de rekeningen van het boekjaar te bepalen.

4.3.2. Indien de revisor kan concluderen dat de administratieve en boekhoudkundige organisatie globaal gezien betrouwbaar is, moet hij de vaststellingen samenvatten die de latere stadia van zijn onderzoek zullen beïnvloeden. Het betreft voornamelijk het identificeren van:

- de sleutelcontroles waarvan de daadwerkelijke en permanente toepassing de betrouwbaarheid kan waarborgen;
- de zwakke punten van het interne controlesysteem die specifieke risico's meebrengen. In dergelijke gevallen zal de revisor alternatieve of aanvullende controles overwegen of, indien die onmogelijk of ontoereikend blijken hieruit de nodige conclusies t.a.v. zijn verklaring trekken.

4.3.3. Afhankelijk van de kenmerken van de onderneming en van de aard van haar activiteit kan de revisor nu al bepaalde uitspraken doen over de wenselijkheid om bij de voortzetting van zijn werkzaamheden bepaalde methodes toe te passen. Ten aanzien van alle of een deel van de inlichtingen kan hij verkiezen te steunen op een diepgaand onderzoek van de interne controle of uitgebreide substantieve testen voor de boekingen en de saldi.

In een aantal gevallen zal de revisor evenwel niet kunnen beschikken over enig direct middel dat de verrichtingen valideert, bij voorbeeld wanneer de

computerverwerking niet steunt op individuele verantwoordingsstukken. Dan is een diepgaand onderzoek van de interne controle steeds onontbeerlijk en de vaststelling van de zwakke punten wordt nog belangrijker met het oog op de besluiten t.a.v. de jaarrekening.

4.3.4. *De conclusie van de beginfase zal de revisor zorgvuldig in zijn dossier documenteren. Het verdient aanbeveling een samenvattend memorandum op te stellen met een overzicht, per administratieve cyclus van de sleutelcontroles waarop hij voornemens is zich te steunen, van de zwakheden in het interne controlesysteem en de gevolgtrekkingen voor het verder verloop van de controle.*

## **5. Strategie steunend op een diepgaande analyse van de procedures**

### *5.1. Doeltreffendheid van de controle*

In de beginfase heeft de revisor het bestaan van interne controles in de schoot van de administratieve organisatie geïdentificeerd. Niet alle controles zijn vanuit het oogpunt van een revisorale controle even doeltreffend.

Onder doeltreffendheid van een controleprocedure verstaan we: de mate waarin deze de goede werking van het systeem kan waarborgen. Voor de revisor heeft die doeltreffendheid ook, en zelfs vooral te maken met de graad van waarschijnlijkheid waarmee zij een zwak punt in de organisatie aan het licht zou brengen, dat mogelijks van invloed zou zijn op de jaarrekening en de economische en financiële inlichtingen.

Zo zou het doeltreffender kunnen zijn om bij voorrang interne controles te identificeren die vaker voorkomen omdat zij, bij voorbeeld, betrekking hebben op groepen van verrichtingen en niet op afzonderlijke verrichtingen. Zo ook zal de revisor meer aandacht besteden aan interne controles die betrekking hebben op in waarde belangrijke rubrieken, of rubrieken die specifieke gevaren inhouden die een betekenisvolle invloed op de jaarrekening kunnen uitoefenen.

Tot besluit verdient het aanbeveling deze onderzoeken vooral toe te spitsen op de sleutelcontroles die vanuit het oogpunt van de revisorale controle de grootste doeltreffendheid bieden, en een diepgaand onderzoek te vermijden van procedures die weinig of geen belang hebben in het raam van de revisorale controle.

### *5.2. Conformiteitsnazicht (compliance tests)*

De bedoeling van een conformiteitsnazicht is na te gaan of de sleutelcontroles die de revisor in de voorafgaande fase heeft geïdentificeerd en waarop hij wenst te steunen ook naar behoren werken.

Het kan gebeuren dat een op papier vastgelegde procedure in de praktijk niet wordt toegepast ofwel omdat zij buiten gebruik is geraakt, doelbewust wordt omzeild, niet

systematisch wordt nageleefd, of niet door de bevoegde persoon ten uitvoer wordt gelegd.

Omdat een controleprocedure nu eenmaal vergissingen of weglatingen moet kunnen voorkomen, kan zij onmogelijk als betrouwbaar worden beschouwd wanneer zij niet naar behoren werkt of ze niet constant wordt toegepast.

5.2.1. Wanneer een controle een spoor nalaat, dit wil zeggen een fysisch bewijs van de werking zoals een paraaf op een bescheid of het registreren van een vergissing, zal het conformiteitsnazicht bestaan in het onderzoek van die materiele sporen.

In de mate van het mogelijke zal het nazicht van het spoor worden aangevuld met een procedure die de revisor de mogelijkheid biedt om zich ervan te vergewissen dat de controle inderdaad het verwachte resultaat oplevert. Zo kan de revisor bij voorbeeld bepaalde verrichtingen overdoen of ze aan de hand van vergelijkingen toetsen.

Wanneer er geen materieel spoor of geen bescheid van de controle overblijft, zal de revisor een beroep moeten doen op de waarneming of op een enquête en daarbij de resultaten van zijn informatie met omzichtigheid beoordelen, omdat mondelinge informatie altijd meer risico inhoudt dan een documentair bewijsstuk.

5.2.2. De tenuitvoerlegging van conformiteitsnazichten steunt in principe op de steekproeftechniek. De geselecteerde steekproef zal de revisor een voldoende zekerheid moeten bieden inzake de daadwerkelijke en constante toepassing van de controleprocedure.

Andere methodes zouden echter kunnen gebruikt worden. Bijvoorbeeld een uitgebreid onderzoek van de door de computer aangemaakte lijsten met uitzonderingen, kan in sommige gevallen meer aangewezen zijn dan een steekproef op een complex geheel van verrichtingen.

### 5.3. *Ononderbroken werking van de controles*

De documentatie waarop de revisor zijn beoordeling van de interne controle steunt moet de reële toestand in de loop van het boekjaar weerspiegelen. Er moet worden nagetrokken of de interne controles waarop de revisor besloten heeft verder te steunen het hele jaar door werden toegepast. De revisor zal bijzonder attent zijn op procedurewijzigingen, vooral indien die niet door de hiërarchie werden beslist.

De revisor zal zijn aandacht toespitsen op bepaalde feiten die het gevaar op vergissingen of weglatingen vergroten, bij voorbeeld personeelsmutaties in de schoot van de administratieve en boekhouddiensten, de vakantieperiodes, de periodes van overbelasting, het ten uitvoer leggen van een nieuwe procedure, de inplanting van nieuw materieel, enz.

## **6. Mededeling aan de ondernemingsleiding van de besluiten van het onderzoek**

## **van de interne controle**

6.1.<em>De revisor moet slechts een oordeel uitspreken over de kwaliteit van de interne controleprocedures voorzover deze van aard zijn om de controle van de jaarrekening en van de financiële en economische inlichtingen te beïnvloeden.

In paragraaf 2.4.5. van de algemene controlenormen wordt evenwel onderstreept: “Indien de revisor belangrijke leemten in het interne controlesysteem vaststelt, die het getrouwe beeld van de jaarrekening zouden kunnen aantasten, zal hij zijn opmerkingen voorleggen aan de verantwoordelijke organen van de onderneming”.

Natuurlijk is het niet de taak van de revisor alle zwakke punten van het interne controlesysteem te achterhalen, maar wanneer hij belangrijke betekenisvolle zwakke punten vaststelt, moet hij de aandacht van de ondernemingsleiding vestigen op de daaraan verbonden risico's.

De mededeling aan de raad van bestuur is vereist wanneer de vastgestelde leemten tevens een inbreuk vormen op een wet waarvan de nakoming door de revisor dient gecontroleerd te worden (Wetboek van vennootschappen – Boekhoudwet – reglementering van de informatie aan ondernemingsraden) of op de statuten. Dit zal eveneens vereist zijn wanneer zij een voorbehoud of een niet goedkeurende verklaring voor gevolg zou kunnen hebben.

Daarenboven kan de revisor tijdens zijn onderzoek van de administratieve procedures tot de bevinding komen dat de wijziging van sommige procedures de doeltreffendheid en veiligheid van de administratie zouden kunnen verbeteren. Hij kan zijn opmerkingen en suggesties aan de bedrijfsleiding melden.

Indien de leemte geen betrekking heeft op een overtreding van de wet en zij de controlewerkzaamheden niet op een belangrijke wijze beïnvloedt, is de mededeling ervan facultatief en hangt zij af van een eventueel akkoord met het bestuursorgaan van de onderneming.

6.2.<em>Wanneer de vastgestelde zwakke punten zo belangrijk zijn dat betekenisvolle vergissingen of fraude mogelijk worden, zal hij de ondernemingsleiding daarvan schriftelijk op de hoogte moeten brengen.

De melding aan de directie van andere zwakheden en van mogelijkheden om het interne controlesysteem te verbeteren, zal geschieden op de wijze die de revisor het meest geschikt lijkt.

## **7. De interne controle in een KMO**

Paragraaf 3.3.7., derde lid van de algemene controlenormen stelt: “Het feit dat een kleine of middelgrote onderneming niet alle principes van de interne controle kan naleven, moet de revisor er niet noodzakelijkerwijze toe brengen om de commentaar

in dit verband in het tweede deel van zijn verslag op te nemen. Een dergelijke vermelding zal vermeden worden wanneer de administratieve organisatie, met inbegrip van de interne controlemechanismen, als aangepast aan de aard en de omvang van het bedrijf wordt geacht.” (Wijziging, IBR-Jaarverslag 1997, p. 363.)

Ook in een kleine of middelgrote onderneming kan de revisor de voorafgaande fase van zijn controleopdracht afronden met het besluit dat de controleomgeving en de organisatie van het boekhoudkundig systeem voldoende zijn om hem onder normale omstandigheden zijn opdracht te laten uitoefenen.

## **8. Het controleverslag**

Paragraaf 3.3.7., eerste lid van de Algemene controlenormen stelt: “Indien de interne controle belangrijke tekortkomingen vertoont, en indien de revisor geen genoegen heeft kunnen nemen met alternatieve controleprocedures, zal hij in zijn verslag vermelden in welke onderdelen van de organisatie deze leemte voorkomen en welke rubrieken door deze leemtes een aanzienlijk risico lopen. Daaruit zal een voorbehoud (3.7.2.) of een onthoudende verklaring (3.8.1.) voortvloeien, naargelang het geval.” (Wijziging, Jaarverslag 1997, p. 363.)

De verwijzing naar een betekenisvolle leemte in het systeem van de interne controle is niet verplicht indien de revisor bewijskrachtig controle materiaal heeft verkregen langs een andere weg. Indien de zogenaamde *compliance tests* de revisor de nodige zekerheid verschaffen dat de informatie betrouwbaar is, is hij niet verplicht deze leemte te melden in het deel van het verslag dat de verklaring over de financiële staten betreft. De revisor kan het echter wel nuttig achten hiernaar te verwijzen als er een betekenisvol risico blijft bestaan dat de fraude en vergissingen niet aan het licht zouden komen.

## **2.3. Controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen (3 oktober 1997)<sup>63</sup>**

### **1. Inleiding**

1.1. Deze aanbeveling steunt op de algemene controlenormen van het IBR en past de IFAC-ISA 401 “Auditing in a Computer Information Systems Environment” toe. Verder houdt deze aanbeveling ook rekening met de principes die worden geformuleerd in de Controleaanbeveling 2.1. “Controlerisico” (3 december 1993).

Onderhavige aanbeveling geeft een aantal richtlijnen voor de revisorale controle in

---

<sup>63</sup> Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 1 juli 1997, Jaarverslag HREB, 1997, p. 25-26.