

3. Interactie tussen toepassingscontroles en algemene IT-controles

Toepassingscontroles en algemene IT-controles zijn sterk met elkaar verbonden. De algemene IT-controles zijn noodzakelijk om de betrouwbaarheid te waarborgen van de toepassingscontroles, die gebaseerd zijn op geautomatiseerde verwerking.

De volgende voorbeelden verduidelijken dit:

- indien de controles m.b.t. de implementatie, de ontwikkeling en de aanpassing van toepassingen zwak werden uitgebouwd, bestaat de mogelijkheid dat de informatie van de leiding onbetrouwbaar is, dat “edit checks” niet op een correcte manier werken, dat controlelijsten verkeerd of onvolledig zijn. Wanneer de manueel uitgevoerde controles steunen op weinig betrouwbare rapporten, wordt afbreuk gedaan aan de doelmatigheid van het interne controlesysteem;
- indien de logische toegangscontrole over het systeem belangrijke leemten vertoont, kan de binnen de onderneming uitgebouwde functiescheiding in het gedrang komen.

2.4. Doelstelling van de controle van de jaarrekening (5 januari 1987)⁶⁵

1. Inleiding

“De controle van de jaarrekening heeft” overeenkomstig paragraaf 1.3.1. van de Algemene controlenormen, “tot doel vast te stellen dat:

- de boekhouding en de jaarrekening opgemaakt en voorgesteld worden overeenkomstig de van toepassing zijnde wettelijke en reglementaire bepalingen;
- de jaarrekening (balans, resultatenrekening en de toelichting) een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van de onderneming, rekening houdend met de wettelijke en reglementaire beschikkingen terzake, en dat de in de toelichting gegeven verantwoording relevant is.”

Meer bepaald zal de controle van de jaarrekening de revisor in staat moeten stellen te verklaren dat:

- in de balans: alle bezittingen, tegoeden en verhaalrechten onder de activa voorkomen; deze op correcte wijze werden gerubriceerd en dat hun waardering met de nodige voorzichtigheid en consistentie werd verricht; alle schulden en verbintenissen onder de passiva voorkomen voor hun werkelijk nog verschuldigd bedrag en dat de nodige voorzieningen werden geboekt tot dekking van de

⁶⁵ Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 18 december 1986, Jaarverslag HREB, 1986-1987, niet genummerd.

- voorzienbare risico's, alsook van de gebeurlijke verliezen die in de loop van het boekjaar of van vorige jaren ontstaan zijn;
- in de resultatenrekening: alle verrichtingen van het jaar die moeten geregistreerd worden, ook volledig geregistreerd en correct geïnterpreteerd werden;
 - in de toelichting: de vereiste informatie op gepaste wijze werd verstrekt.”

Daarenboven wordt in norm 1.4. van de algemene controlenormen gesteld: “De bedrijfsrevisor bepaalt de omvang van de controle met inachtneming van de doeleinden vastgelegd in de wet of de reglementen. In principe zal de controle volkomen zijn, d.w.z. dat zij alle belangrijke aspecten van de jaarrekening zal belichten die van belang zijn voor het opstellen van de financiële staten.”

Onderhavige aanbeveling wil deze twee paragrafen van de algemene controlenormen nader toelichten.

2. Doelstellingen van de controle

De controle van de jaarrekening heeft tot doel een oordeel tot uitdrukking te brengen ten aanzien van het feit of deze al dan niet een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de vennootschap per balansdatum, rekening houdend met de wettelijke regels en gebruiken van het land waar de zetel van de vennootschap gevestigd is. Indien de revisor als commissaris optreedt in een in België gevestigde vennootschap, zal hij rekening houden met de Belgische regels inzake boekhouding.

De revisor zal niet alleen aandacht besteden aan de toepassing van bepaalde formele wettelijke verplichtingen, maar ook oog hebben voor de kwaliteit van de financiële informatie die een betrouwbaar werkinstrument dient te zijn voor het beheer van de vennootschap.

De verklaring van de revisor draagt bij tot het tot stand brengen van de geloofwaardigheid van de jaarrekening t.a.v. alle geïnteresseerden. De verklaring heeft echter niet tot doel een garantie te verstrekken voor de toekomstige leefbaarheid van de onderneming, noch houdt zij een uitspraak in met betrekking tot de waarde en de doeltreffendheid van haar beheer.

De revisor is verantwoordelijk voor de mening die hij tot uitdrukking brengt over de jaarrekening, doch stelt deze laatste niet op. De verantwoordelijkheid voor het opstellen van de jaarrekening berust bij de raad van bestuur of de zaakvoerder van de vennootschap, dan wel bij de leiding van de onderneming.

De revisorale verklaring is gebaseerd op de overtuiging die de revisor zich gevormd heeft, na gewetensvol zijn controlewerkzaamheden te hebben uitgevoerd. Het oordeel van de revisor moet steunen op een bundel van samenhangende aanwijzingen en overeenstemmende bewijsstukken die het geheel van noodzakelijke vermoedens verantwoorden en voldoende zijn om te besluiten dat een getrouw beeld werd verstrekt van het vermogen, van de financiële positie en van de resultaten van de onderneming.

Rekening gehouden met het principe van de relevantie, houdt een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud in dat de revisor een bevestigend antwoord kon geven op de volgende vragen:

- 1) Is de boekhouding volledig?
- 2) Zijn de boekhoudkundige registraties een juiste weergave van de werkelijke verrichtingen, die al dan niet vermogensstromen teweeg brengen (juistheid – overeenstemming der boekingen met de werkelijkheid en met de wettelijke voorschriften)?
- 3) Bestaan de geëventariseerde activa en passiva, waarop de saldi van de balansrekeningen steunen, werkelijk zoals ze zijn weergegeven (het bestaan van de activa en passiva)?
- 4) Zijn de kosten en opbrengsten met betrekking tot het boekjaar of tot vorige boekjaren juist toegerekend tot het betrokken boekjaar? Is men ervan overtuigd dat er geen kost of opbrengst moet toegerekend worden aan het volgende boekjaar (toerekening van kosten en opbrengsten aan een periode)?
- 5) Zijn de waarderingsregels aangenomen door de onderneming gesteund op de in België algemeen aanvaarde beginselen, worden deze constant toegepast en/of worden de wijzigingen in de methodes verduidelijkt (correcte en consistente toepassing van de waarderingsmethodes)?
- 6) Werd er rekening gehouden met de belangrijke gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden tussen de afsluiting van het boekjaar en het einde van de voornaamste controlewerkzaamheden?
- 7) Stemt de voorstelling van de jaarrekening overeen met de wettelijke voorschriften en bevat de jaarrekening de nodige inlichtingen om de getrouwheid ervan te kunnen verantwoorden (getrouwe voorstelling van de financiële staten)?

3. Omvang van de boekhoudcontrole

De revisor bepaalt de omvang van zijn controle overeenkomstig norm 1.4. van de algemene controlenormen. De controle dient zo uitgevoerd te worden dat zij alle aspecten omvat die van belang zijn voor de te controleren jaarrekening. Om zich een oordeel te vormen over de jaarrekening moet de revisor voldoende zekerheid verwerven dat de informatie vervat in de boeken en rekeningen betrouwbaar is en voldoet als basis voor het opstellen van de jaarrekening. Dit zal onder meer voortvloeien uit een voldoende kennis van de onderneming en een waardering van de doeltreffendheid van de interne controle die moeten toelaten de in de boekhouding geregistreerde feiten juist te ontleiden.

Nadat de revisor de graad van betrouwbaarheid van de boekhouding heeft vastgesteld, zal hij beter de omvang van de controlewerkzaamheden kunnen inschatten die ten uitvoer dienen gelegd te worden ter staving van de onderscheiden bedragen die in de rekeningen en in de synthetische staten werden opgenomen.

4. Controle van de inhoud van de jaarrekening

De revisor moet de jaarrekening onderzoeken teneinde er zich van te overtuigen dat zij een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de onderneming over het verlopen boekjaar en dit overeenkomstig de wet. Dit onderzoek zal uitgevoerd worden rekening houdend met de informatie verkregen bij

de voorafgaande onderdelen van de controlewerkzaamheden.

Het verdient aanbeveling controles via vergelijking van gegevens uit te voeren om er zich van te vergewissen dat de posten van de balans en de resultatenrekening alsook van de toelichting juist de in de boeken geregistreerde transacties weergeven. Overeenkomstig artikel 27 van het Koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, moet de revisor zich ervan vergewissen dat het rekeningenstelsel van de onderneming zodanig werd opgevat of aangepast dat de balans en de resultatenrekening zonder toevoeging of weglating voortvloeien uit de balans van de rekeningen na inventaris.

Indien de revisor ongewone elementen opmerkt die bijkomende verduidelijking vergen, verdient het aanbeveling dat het aan het licht gekomen probleem diepgaander onderzocht wordt teneinde vast te stellen of de transactie juist werd geboekt en gewaardeerd.

4.1. Controle van de activa

De controle van de activarubrieken van de balans zal onder meer het volgende omvatten:

- controles om vast te stellen dat deze activa werkelijk bestaan, dat de inventaris volledig is, dat de onderneming er eigenaar van is en/of het recht heeft om deze goederen te gebruiken. Wanneer bepaalde activabestanddelen werden gehypothekeerd of in pand werden gegeven als borg voor bepaalde schulden, zal men er zich van vergewissen dat de nodige inlichtingen in de toelichting bij de jaarrekening werden vermeld;
- uitvoeren van controles om vast te stellen dat de vaste en vlottende activa juist werden geboekt en op passende wijze gewaardeerd. Men zal bijzondere aandacht besteden aan sommige ongewone transacties, zoals herwaarderingen van vaste activa, de boeking van oprichtingskosten en inzonderheid van herstructureringskosten, de boeking van kosten van onderzoek en ontwikkeling, enz.

De controlewerkzaamheden kunnen steekproefsgewijs worden uitgevoerd. Zij mogen niet beperkt worden tot het nazicht van de boeken van de vennootschap en zullen indien nodig ook omvatten:

- fysische waarneming van de activa, omvattende de fysische voorraadopneming; de bevestiging van de in consignatiegeving van handelsgoederen;
- de vraag tot bevestiging van de eigendom bij het hypotheekregister;
- de vraag tot bevestiging van de vorderingen van de onderneming bij de klanten; enz.

4.2. Controle van de schulden en voorzieningen

Het voornaamste doel van de controle van de schulden en voorzieningen is zich ervan

te vergewissen dat alle schulden, met inbegrip van de schulden van fiscale of sociale oorsprong, in de rekeningen werden opgenomen.

Bij de controle van de schulden zal de revisor er zich van overtuigen dat zij alle geregistreerd werden en een daadwerkelijke verbintenis van de onderneming vormen. De revisor kan oordelen dat het nuttig is om rechtstreekse schriftelijke bevestigingen van de betrokken derden te bekomen m.b.t. de schulden en verbintenissen. Er zal bijzondere aandacht besteed worden aan het feit of er voldoende voorzieningen voor risico's en kosten werden gevormd.

Bij dit onderzoek verdient het aanbeveling zeer nauwlettend de gebeurtenissen in acht te nemen die zich na de balansdatum hebben voorgedaan.

4.3. Controle van de resultaten

Het voornaamste doel van de controle van boekhoudkundige resultaten van een onderneming zoals deze weergegeven worden in de resultatenrekening is vast te stellen of deze rekening een getrouw beeld geeft van de resultaten van de bedrijvigheid van de onderneming over het boekjaar en dat zij geen ongewone schommelingen bevat die niet in de toelichting werden verklaard. De resultatenrekening dient ook in haar geheel onderzocht te worden zoals door vergelijking met: de resultaten van voorgaande boekjaren, de actuele ontwikkelingen in handel en economie, alsmede met andere deugdelijke vergelijkingspunten.

Speciale aandacht zal besteed worden aan:

- belangrijke opbrengsten en kosten die hun oorsprong hebben in vorige boekjaren;
- de juiste toepassing van het principe van de toerekening aan het boekjaar; worden de opbrengsten en kosten ontstaan tijdens het boekjaar of tijdens vorige boekjaren juist toegerekend aan het boekjaar onder controle;
- werden opbrengsten en kosten niet op onregelmatige wijze in de balansrekeningen geboekt;
- werden de elementen die niet thuishoren in de normale bedrijfsuitoefening van de onderneming juist geregistreerd onder de uitzonderlijke resultaten?

4.4. Controle van de toelichting

De revisor zal onderzoeken of de inlichtingen die in de toelichting bij de jaarrekening worden opgenomen overeenstemmen met de in de balans en de resultatenrekening opgenomen gegevens. Zo is het onder meer aan te bevelen de verplichtingen die niet in de balans opgenomen worden en de samenvatting van de waarderingsregels aan een nauwgezet onderzoek te onderwerpen. De revisor zal aandacht hebben voor de regel vervat in artikel 24, tweede lid van het koninklijk besluit van 30 januari 2001, volgens dewelke aanvullende inlichtingen dienen verstrekt te worden in de toelichting telkens de eenvoudige toepassing van de regels van het besluit niet volstaan om aan het principe van het getrouwe beeld tegemoet te komen.

5. Controle van de vorm van de jaarrekening

Het is de revisor aanbevolen te vragen dat de formulieren voor de neerlegging van de jaarrekening hem voorafgaandelijk worden voorgelegd en dat ze conform zijn aan de bepalingen van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en aan de artikelen 173 tot en met 183 inzake de openbaarmaking van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening.

Normaliter zal het onderzoek van de revisor op de formulieren betrekking hebben op de cijfercontrole van de gegevens. Het is echter aan te bevelen om de aansluiting tussen verschillende rubrieken van de balans, de resultatenrekening en de toelichting vast te stellen.

De revisor zal eveneens aandacht besteden aan het risico dat sommige inlichtingen, eventueel ongewild, niet in de toelichting opgenomen werden, ook al bestaat daartoe een verplichting.

2.5. Fraude en onwettige handelingen (5 juni 1998)⁶⁶

Afdeling 1: Inleiding

1.1.Onderhavige aanbeveling is van toepassing op permanente wettelijke controleopdrachten. De aanbeveling is bovendien van toepassing op de éénmalige controleopdrachten, voorzover de bijzondere normen ernaar verwijzen.

1.2.De ondernemingsleiding is verantwoordelijk voor de goede organisatie van

⁶⁶ Deze aanbeveling houdt rekening met de internationale controlenormen ISA 240 en ISA 250.

Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 3 februari 1998.

Onderstaande tekst is gebaseerd op de oude ISA 240 "*Fraud and error*". In maart 2001 werd deze standaard vervangen door een nieuwe ISA 240 zijnde "*The auditor's responsibility to consider fraud and error in an audit of financial statements*".