

7.3.<em>Rekening houdend met de regel van de plichtenleer, die stelt dat de honoraria worden bepaald in functie van de aard, de complexiteit en het belang van de opdracht, verdient het aanbeveling om een evenwichtige verdeling aan te houden tussen de vergoeding aan elk van de leden van het college en de taken waarmee elk lid daadwerkelijk wordt belast.

## **8. Opstelling van de verslagen**

8.1.<em>Alle verslagen moeten door het college worden goedgekeurd. Deze regel geldt zowel ten aanzien van de verklaring over de jaarrekening, als ten aanzien van de verslagen aan de ondernemingsraad en van de bijzondere opdrachten die voortvloeien uit het vennootschapsrecht. De leden van het college zullen dan ook geen afzonderlijke verslagen neerleggen.

8.2.<em>De neerlegging van een collegiaal verslag veronderstelt dat de leden van het college alles in het werk stellen om te komen tot een eensgezind standpunt over de inhoud en de conclusie van het verslag.

Ingeval het college het niet eens kan worden, zal men overwegen:

- een advocaat als raadgever te raadplegen;
- in een gemeenschappelijke verklaring de afwijkende meningen op te tekenen.

## **3.3. Gebruik van het werk van een interne afdeling (10 november 1989)<sup>84</sup>**

### **1. Inleiding**

1.1.<em>Onderhavige aanbeveling behandelt de invloed die het bestaan van een interne afdeling kan hebben op de aard, de omvang en de tijdsbesteding van de door de bedrijfsrevisor uit te voeren controlewerkzaamheden m.b.t. de financiële staten van een onderneming.

1.2.<em>Deze aanbeveling gaat voort op het principe vervat in paragraaf 2.4.2. van de algemene controlenormen nl. dat het onderzoek van de interne controle onder meer de organisatie, de werking en de controleprogramma's van de gebeurlijke interne inspectie behelst evenals op het principe van paragraaf 1.1.4. van deze normen nl. dat het bestaan van een interne accountantsdienst in de onderneming niet in de plaats kan

---

<sup>84</sup> Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 9 juni 1989, Jaarverslag HREB, 1989-1991, niet genummerd.

gesteld worden van controlewerkzaamheden<sup>85</sup>.

1.3. <em>Onder bepaalde voorwaarden en binnen zekere beperkingen die verder worden uiteengezet, mag de bedrijfsrevisor voortgaan op de werkzaamheden van de interne afdeling:

- omdat deze afdeling één van de onderdelen van het interne controlesysteem van de onderneming is;
- omdat het gerechtvaardigd is dubbel gebruik te vermijden indien bepaalde controleprocedures, die voor de bedrijfsrevisor nuttig zijn, correct werden toegepast; dit dubbel gebruik zou de bedrijfsrevisor toch geen bijkomende zekerheid verschaffen i.v.m. de betrouwbaarheid van de informatie.

1.4. <em>Deze aanbeveling is in de eerste plaats toepasselijk op de controle van de jaarrekening. Zij zal echter eveneens toepassing kunnen vinden bij andere controles van financiële staten die het voorwerp uitmaken van een wettelijke of contractuele opdracht. De aanbeveling moet echter hoofdzakelijk gelezen worden in het kader van een bestendige controleopdracht.

## **2. Doelstelling en reikwijdte van de interne afdeling**

2.1. <em>Het invoeren van een voor de aard en de omvang van haar bedrijf passende administratieve organisatie die een voldoende interne controle behelst, behoort tot de verantwoordelijkheid van de ondernemingsleiding. Deze kan zich voor die taak laten bijstaan door een interne afdeling.

De werkzaamheden van de interne afdeling moeten bijdragen tot een efficiënte bedrijfsvoering, het bewerkstelligen van een betrouwbare financiële informatieverwerking, de bescherming van de activa en het naleven van de instructies van de ondernemingsleiding.

2.2. <em>Naargelang het vooropgestelde doel zal het om boekhoudkundige en financiële audit of om operationele audit gaan.

2.3. <em>In het kader van de boekhoudkundige of financiële audit wordt nagegaan of de beslissingen op het gepaste niveau en op basis van correcte en onpartijdige informatie worden genomen en of ze stroken met het algemeen beleid, de bestaande richtlijnen en, in voorkomend geval, met de wetten en reglementen terzake.

De voornaamste doelstelling van de interne controlefunctie zal er gewoonlijk in bestaan na te gaan of de in de organisatie ingebouwde controles aangepast en doeltreffend zijn en de ondernemingsleiding hiervan op de hoogte te brengen. Bij boekhoudkundige of financiële audit zullen de werkzaamheden van de interne afdeling tot doel hebben er zich van te vergewissen dat:

---

<sup>85</sup> Tevens wordt gesteund op de beginselen vervat in de IFAC International Standard on Auditing (ISA) n° 610 "Considering the work of Internal Auditing".

- de vastleggingen en de verslagen m.b.t. de bedrijfsactiviteit betrouwbaar zijn; dit kan behelzen: het onderzoek van de elementen van de balans en resultatenrekening, het testen van de saldi en transacties op hun gegrondheid aan de hand van onderliggend bewijsmateriaal;
- er bescherming bestaat tegen verlies, beschadiging of niet toegestaan gebruik van de materiële en immateriële activa van de onderneming;
- er overeenstemming is met de beleidslijn, de procedures en de plannen van de onderneming evenals met de nationale reglementeringen.

In haar taak bijstand te verlenen aan de ondernemingsleiding, kan de interne auditafdeling ook betrokken zijn bij het onderzoek naar de betrouwbaarheid van de in de jaarrekening opgenomen informatie en de opdracht hebben om over haar controlewerkzaamheden verslag uit te brengen ten behoeve van de ondernemingsleiding.

2.4.<em>Het doel van de operationele audit bestaat erin een beoordeling te geven van de risicobeheersing en de vermogensbescherming binnen de onderneming. De controles in het kader van een operationele audit zullen vooral tot doel hebben zich ervan te vergewissen dat er een economisch en doeltreffend gebruik is van de middelen. Dit kan leiden tot het uitvoeren van een onderzoek om te bepalen of de operationele doelstellingen en de daarmee samenhangende controleprocedures behoorlijk werken. Daarenboven heeft een operationele audit als doel te controleren in welke mate de betrachte resultaten worden bereikt en de budgettaire procedures worden gevolgd.

2.5.<em>De reikwijdte en de doelstellingen van de interne auditafdeling kunnen zeer verschillend van aard zijn en bepaald worden in functie van de omvang en de structuur van de onderneming en de specifieke noden van de leidinggevende organen. De onderscheiden activiteiten van de interne auditafdeling zullen bijdragen tot de verbetering van het interne controlesysteem.

### **3. Relatie tussen de interne- en de externe controlefuncties**

3.1.<em>De kwaliteit van het interne controlesysteem waarvan de interne auditafdeling integraal deel uitmaakt, heeft een belangrijke invloed op de aard, de omvang en de tijdsbesteding van de door de bedrijfsrevisor uit te voeren controlewerkzaamheden. Evenwel, in overeenstemming met 2.4. van de algemene controlenormen: “Onder geen beding kan of mag de externe controle het systeem van interne controle vervangen”.

In de beoordeling van het interne controlesysteem van de onderneming zal de bedrijfsrevisor tevens rekening houden met het bestaan van een interne auditafdeling, in de mate dat haar opdracht uit boekhoudkundige en financiële audit bestaat.

3.2.<em>Gezien sommige middelen aangewend door de interne auditafdeling en de bedrijfsrevisor gelijkaardig zijn, kan deze laatste er belang bij hebben een optimaal gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditafdeling.

De bedrijfsrevisor zal slechts op de werkzaamheden van de interne afdeling kunnen steunen indien:

- deze afdeling werkzaamheden verricht die kunnen kaderen in zijn controle, zoals: het onderzoek en de waardering van de interne controle, met inbegrip van boekhoudcontroles, gedetailleerd onderzoek van saldi en transacties en/of het onderzoek van financiële staten;
- deze werkzaamheden kundig en met de nodige professionele zorg werden uitgevoerd.

3.3.<em>De werkzaamheden en de besluiten van de interne afdeling kunnen echter niet in de plaats gesteld worden van de controlewerkzaamheden van de bedrijfsrevisor. Hij zal zelf bepalen in welke mate en onder welke voorwaarden hij kan en wenst te steunen op door de interne afdeling uitgevoerde werkzaamheden.

#### **4. Onderzoek en waardering van de interne controlefunctie**

4.1.<em>Teneinde vast te stellen of, en tot op welke hoogte de bedrijfsrevisor op het werk van de interne afdeling kan steunen, zal hij zich eerst vergewissen van:

- de graad van onafhankelijkheid van de interne afdeling;
- de vakbekwaamheid van de staf van de interne afdeling;
- de reikwijdte van de werkzaamheden van de interne afdeling;
- de professionele zorg waarmee de interne audit wordt uitgevoerd.

Bij permanente controleopdrachten zal de bedrijfsrevisor er zorg voor dragen dat zijn informatie met betrekking tot de hiervoor aangehaalde punten regelmatig wordt nagezien en bijgewerkt. Hij zal de bevindingen van zijn onderzoek vastleggen in zijn werkdocumenten.

#### *4.2.<em>De graad van onafhankelijkheid van de interne afdeling*

De bedrijfsrevisor moet zich ervan vergewissen dat de interne afdeling in de mogelijkheid verkeert om haar werk met een bevredigende onafhankelijkheid uit te voeren. Deze onafhankelijkheid heeft twee aspecten, nl. zelfstandigheid en onpartijdigheid.

Met zelfstandigheid wordt bedoeld dat de interne afdeling op eigen initiatief haar opdracht in alle afdelingen van de onderneming moet kunnen uitvoeren en in staat moet zijn om haar vaststellingen en beoordelingen vrij uit te drukken. De bedrijfsrevisor zal er zich tevens van vergewissen of de interne afdeling verslag uitbrengt aan of toegang heeft tot het hoogste directieniveau. De plaats van de interne afdeling in de organisatiestructuur van de onderneming of de groep moet verenigbaar zijn met de hogervermelde doelstellingen.

Met onpartijdigheid wordt bedoeld dat de interne afdeling de ondernemingsleiding objectief en autonoom moet kunnen informeren. Dat vereist dat

de interne afdeling geen uitvoerende verantwoordelijkheid draagt, zoniet zou zij daardoor haar beoordelingsvrijheid in het gedrang zien komen.

De bedrijfsrevisor zal een nauwgezet onderzoek instellen naar de aard en de omvang van om het even welke beperkingen die aan de werkzaamheden van de interne afdeling zouden opgelegd zijn.

#### *4.3. De vakbekwaamheid van de staf van de interne afdeling*

De bedrijfsrevisor zal zich ervan vergewissen dat de interne auditwerkzaamheden worden uitgevoerd door personen die een gepaste professionele opleiding hebben genoten. Dit kan gebeuren door het onderzoek van de aanwervings- en opleidingsprocedures van het personeel van de interne afdeling alsook van hun ervaring en professionele kwalificaties. Het is wenselijk dat de staf van de interne afdeling lid is van een beroepsorganisatie met een eigen deontologie en eigen regels van permanente vorming, die zouden kunnen aanleunen bij deze van de bedrijfsrevisor.

#### *4.4. De reikwijdte van de interne afdeling*

De bedrijfsrevisor moet zich vergewissen van de aard en de omvang van de werkzaamheden die door de ondernemingsleiding aan de interne afdeling worden toevertrouwd. Hij zal ook nagaan of de ondernemingsleiding rekening houdt met en desgewenst ingaat op de aanbevelingen verstrekt door de interne afdeling.

#### *4.5. De professionele zorg waarmee de interne audit wordt uitgevoerd*

De bedrijfsrevisor zal nagaan of de interne auditwerkzaamheden naar behoren werden uitgevoerd en gedocumenteerd. Zo zal b.v. worden nagegaan of er aangepaste controlehandleidingen, werkprogramma's en werkdocumenten beschikbaar zijn. Indien verschillende medewerkers deel uitmaken van de afdeling dient onderzocht of er voldoende leiding, opvolging en nazicht van de werkzaamheden is.

De bedrijfsrevisor zal eveneens moeten nagaan of de interne auditwerkzaamheden werden uitgevoerd volgens dezelfde professionele criteria en standaarden als deze die hij zelf aanwendt bij de uitvoering van zijn controleopdrachten.

### **5. Het bepalen van de aard en de omvang van de werkzaamheden van de interne afdeling waarop gesteund kan worden**

*5.1.* Indien de bedrijfsrevisor op basis van zijn algemeen onderzoek en waardering van de interne controlefunctie, zoals omschreven in paragraaf 4, tot de bevinding komt dat hij op de werkzaamheden van de interne afdeling kan steunen, zal hij ervoor zorgen dat er een doelmatige communicatie tussen de interne afdeling en hemzelf tot stand komt. Dit vereist, met de formele goedkeuring van de ondernemingsleiding, dat er een vrije en stelselmatige doorstroming van informatie

is van de interne afdeling naar hemzelf. Enkel onder die voorwaarden kan de bedrijfsrevisor zich steunen op de controlewerkzaamheden van de interne afdeling.

Hierbij dient opgemerkt dat, indien het gaat om de eigen interne afdeling van een handelsvennootschap of een Belgisch bijkantoor met ondernemingsraad, het recht op informatie in de wet is opgenomen nl. in art. 137 W. Venn.. Dit betekent tevens dat de bedrijfsrevisor toegang moet krijgen tot de werkdocumenten van de interne afdeling.

5.2. Wanneer de bedrijfsrevisor oordeelt dat hij een doelmatig gebruik kan maken van specifieke controlewerkzaamheden van de interne afdeling, kan hij in functie daarvan de aard, de omvang en het tijdstip van zijn eigen werkzaamheden aanpassen. De bedrijfsrevisor zal de werkdocumenten m.b.t. deze specifieke werkzaamheden van de interne afdeling aan een nazicht onderwerpen teneinde zich ervan te vergewissen dat:

- het controleprogramma, de omvang en het tijdstip van de controlewerkzaamheden van de interne afdeling stroken met zijn eigen controledoelstellingen;
- de werkdocumenten een voldoende, bewijskrachtige en gepaste basis vormen voor de door de interne afdeling geformuleerde besluiten;
- de bereikte resultaten van de interne afdeling waarop de bedrijfsrevisor zich wenst te steunen gepast zijn en dat de verslaggeving aansluit op de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden;
- de tijdens de werkzaamheden van de interne afdeling aan het licht gekomen uitzonderlijke en ongewone situaties behoorlijk werden opgevolgd en verklaard.

De bedrijfsrevisor zal in zijn eigen werkdocumenten aantekening houden ter staving van zijn besluiten m.b.t. de specifieke interne controlewerkzaamheden waarvan hij gebruik wenst te maken.

5.3. Het verdient aanbeveling dat de revisor, nadat hij de documenten m.b.t. de werkzaamheden waarvan hij gebruik wenst te maken, heeft ontvangen, een onderzoek zou verrichten naar de degelijkheid van de door de interne afdeling uitgevoerde werkzaamheden.

De aard, de omvang en het tijdstip van dit onderzoek worden bepaald door het relatieve belang, in verhouding tot de globale jaarrekening, dat de revisor hecht aan de domeinen die door de interne afdeling werden gecontroleerd.

Gewoonlijk kan de omvang van het door de revisor te verrichten onderzoek worden beperkt indien de werkzaamheden van de interne afdeling vooraf werden gecoördineerd met zijn persoonlijke werkzaamheden en meer nog indien deze rechtstreeks onder zijn toezicht werden uitgevoerd.

5.4. Ter bevestiging van de degelijkheid van de werkzaamheden van de interne afdeling, kan de revisor onder meer:

- de wijze observeren waarop leden van de interne afdeling bepaalde prestaties

- verrichten;
- een aantal controles overdoen die al door de interne auditafdeling werden verricht, b.v. boekingsverrichtingen, voorraadlijsten of bevestigingen door derden; in dit laatste geval is het niet nodig dat de revisor aan de derden een nieuwe bevestiging vraagt, wanneer reeds werd geantwoord; hij hoeft alleen maar vast te stellen dat er een antwoord werd ontvangen en dat daarvan terdege gebruik werd gemaakt;
  - controles uitvoeren die gelijkaardig zijn aan deze van de interne auditafdeling, m.b.t. dezelfde rubrieken, maar dan wel betreffende verrichtingen die niet door de interne auditafdeling werden geselecteerd, of betreffende een periode die niet door de interne auditafdeling werd gecontroleerd;
  - wanneer de interne auditafdeling de administratieve en boekhoudkundige procedures heeft getest: conformiteitstests uitvoeren om na te gaan of de interne controleprocedures werden nageleefd, die voor de organisatie belangrijk zijn;
  - pogen een bevestiging te bekommen van derden die niet op een vraag van de interne auditafdeling hebben gereageerd, b.v. de banken, advocaten, verbonden ondernemingen...

## **6. Beperkingen die wegen op de gebruikmaking van de werkzaamheden van de interne auditafdeling**

6.1.<em>Paragraaf 1.1.4. van de algemene controlenormen stelt: “Een nauwgezette uitvoering van de controle vergt dat de revisor die verantwoordelijk is voor het dossier, hieraan persoonlijk voldoende aandacht besteedt, en dat... c) het bestaan van een interne accountantsdienst in de onderneming niet in de plaats gesteld kan worden van controlewerkzaamheden.”

Aangezien de revisor alleen de verantwoordelijkheid draagt voor het oordeel dat hij uitsprekt, kan de oordeelsvorming alleen maar voortvloeien uit een volkomen controle; dit impliceert dat zijn werkprogramma alle relevante gegevens van de jaarrekening moet omvatten, of hij nu heeft kunnen steunen op bepaalde werkzaamheden van de interne auditafdeling of niet.

Wanneer de bedrijfsrevisor in zijn controleopdracht steunt op de werkzaamheden van een interne auditafdeling blijft hij niettemin de volledige professionele verantwoordelijkheid behouden voor het geheel van zijn controleopdracht. Het gebruik van de werkzaamheid van een interne auditafdeling kan onder geen enkele voorwaarde als reden worden aangevoerd voor het onvoldoende vervullen van de controleopdracht.

6.2.<em>Ook al komt de revisor tot het besluit dat de interne auditafdeling op bevredigende wijze functioneert, dan nog moet hij persoonlijk de gegevens verzamelen die zijn oordeel zullen onderbouwen.

Het bestaan van die gegevens in de dossiers van de interne auditafdeling kan in geen geval leemtes in de controle en het dossier van de revisor rechtvaardigen.

De controlewerkzaamheden die de revisor persoonlijk heeft verricht, zullen voor hem steeds een grotere bewijskracht bezitten dan de werkzaamheden van de interne auditafdeling.

Indien hij er zich niet heeft van vergewist dat de werkzaamheden van de interne

auditafdeling werden uitgevoerd met de zorg die hij er zelf zou aan hebben besteed, zou de revisor de gevolgen moeten dragen van de vergissingen die mogelijkwerwijs werden begaan bij de uitvoering van de werkzaamheden van de interne auditafdeling.

6.3.<em>Het verdient aanbeveling dat de revisor slechts in beperkte mate gebruik zal maken van de werkzaamheden van de interne auditafdeling wanneer het verrichtingen betreft:

- die een individuele appreciatie vereisen: b.v. het boeken van voorzieningen voor risico's en kosten, of van waardeverminderingen op schuldvorderingen of financiële vaste activa;
- waarmee een groter controlerisico gepaard gaat, b.v. ongebruikelijke verrichtingen, de verwerving of vervreemding van belangrijke deelnemingen, verrichtingen met verbonden ondernemingen, met bestuurders en directieleden van de onderneming.

6.4.<em>Het verdient aanbeveling dat de revisor zou steunen op zijn persoonlijke controle in de dossiers, wat betreft de naleving van de fundamentele boekhoudkundige normen en de besluiten die hij rechtstreeks in zijn verslagen verwoordt.

- *Boekhoudkundige normen:*
  - naleving van de wettelijke bepalingen inzake waarderingsregels, de bestendige toepassing ervan en de gepaste verantwoording en becijfering van de gebeurlijke wijzigingen van deze waarderingsregels;
  - rechtvaardiging der herwaarderingen;
  - toepasseljkheid van het going-concern-principe;
  - toepassing van het voorzichtigheidsbeginsel;
  - toewijzing van de resultaten aan het gepaste boekjaar;
  - naleving van de normen inzake voorstelling van de jaarrekening, die de balans, de resultatenrekening en de toelichting omvat.
- *Besluiten in de verslagen van de revisor:*
  - dat de onderneming een interne controle heeft, aangepast aan de aard en de omvang van de bedrijvigheid zodat de bedrijfsrevisor er rekening mee kan houden bij de organisatie van zijn controlewerkzaamheden;
  - dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de onderneming;
  - dat de andere eisen gesteld door art. 144 W. Venn. werden nageleefd nl. inzake boekhouding, wettelijke en statutaire bepalingen, jaarverslag en winstverdeling.