

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

OMZENDBRIEF ⁽¹⁾ 2013/05
VAN HET INSTITUUT VAN DE BEDRIJFSREVISOREN

De Voorzitter

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
DK/JVDN/IVB/cs

Uw referte

Datum

16 -04- 2013

Geachte Confrater,

Betreft: Proportionele toepassing van de ISA's in functie van de omvang en de complexiteit van de entiteit ("scalability" van de ISA's)

1. Context

In het kader van de openbare raadpleging over het ontwerp van bijkomende norm bij de internationale controlestandaarden (ISA's), die werd gehouden van 12 juli 2012 tot 15 oktober 2012, werd opnieuw gewezen op het belang van praktische begeleiding bij de toepassing van de ISA's in de context van de controle van KMO's (volgens de in de ISA's gehanteerde terminologie: "kleine entiteiten").

Deze problematiek is een blijvend aandachtspunt voor de IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*). Zo heeft de IAASB bij het opstellen van de ISA's rekening gehouden met de bijzonderheden en noden van kleine entiteiten. Veertig paragrafen van de ISA's behandelen immers bepaalde specifiek voor kleine entiteiten geldende overwegingen, die onder andere de nadruk leggen op de proportionele toepassing van deze standaarden. Bovendien hebben de IAASB en andere internationale of nationale instellingen diverse documenten met betrekking tot dit onderwerp, gepubliceerd.



Bld E. Jacqmainlaan 135/1
B-1000 Bruxelles/Brussel
TEL.: 02 512 51 36
FAX: 02 512 78 86
e-mail: info@ibr-ire.be
Bank/Banque:
IBAN: BE 11 0000 0392 3648
BIC: BPOTBEB1

⁽¹⁾ De omzendbrieven bevatten algemene deontologische aspecten en hebben geen bindend karakter in hoofde van de bedrijfsrevisoren (Verslag aan de Koning bij K.B. 21 april 2007, *BS*. 27 april 2007, p. 22890). De omzendbrieven kunnen standpunten van de Raad van het Instituut of beschrijvingen van een wettelijke, reglementaire of normatieve verplichting inhouden op voorwaarde dat deze voortvloeien uit de deontologie van het beroep van bedrijfsrevisor.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

Onderhavige omzendbrief wil wijzen op de proportionaliteit van de ISA's en richt zich op de specifiek gevoelige aspecten in verband met de toepassing van de ISA's in de context van de controle van een kleine entiteit. De kenmerken van een kleine entiteit worden verduidelijkt door paragraaf A64 van ISA 200, die bepaalt: *"In het kader van aanvullende overwegingen voor controles van kleinere entiteiten refereert een "kleinere entiteit" aan een entiteit die doorgaans kwalitatieve kenmerken vertoont zoals:*

(a) concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu – hetzij een natuurlijk persoon, hetzij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en

(b) één of meer van de onderstaande:

(i) eenvoudige en ongecompliceerde transacties;

(ii) eenvoudige administratie;

(iii) weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;

(iv) weinig interne beheersingsmaatregelen;

(v) beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of

(vi) weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.

Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken."

Daarenboven bepaalt paragraaf A65 van dezelfde standaard dat de specifiek voor kleine entiteiten geldende overwegingen die in de ISA's zijn opgenomen, hoofdzakelijk zijn ontwikkeld met niet-beursgenoteerde entiteiten voor ogen maar dat bepaalde overwegingen nuttig zouden kunnen zijn bij controles van kleine beursgenoteerde entiteiten.

Onderhavige omzendbrief wil vooruitlopen op bepaalde vragen omtrent de controle van kleine entiteiten overeenkomstig de ISA's en om pragmatische oplossingen hiervoor aan te reiken.

Essentieel is het feit dat het uitgangspunt steeds de evenredigheid is tussen het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang, de uit te voeren werkzaamheden en de kwaliteit van de naar aanleiding van de uitvoering van deze werkzaamheden verkregen controle-informatie, alsook de mate van bewijskracht van de te voorziene documentatie.

1. Algemene overwegingen voorafgaand aan de controle van een kleine entiteit

De algehele doelstellingen van de bedrijfsrevisor voor de controle van een kleine entiteit zijn dezelfde als die voor de controle van eender welke entiteit, ongeacht hun omvang, complexiteit of aard: het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen die hem in staat stelt een verslag uit te brengen overeenkomstig de ISA's. De toepassing van de ISA's zal evenwel evenredig zijn aan de omvang en de complexiteit van de gecontroleerde entiteit.

Vooraleer de controle van een kleine entiteit overeenkomstig de ISA's uit te voeren, dient de bedrijfsrevisor kennis te verkrijgen van al deze standaarden, alsook inzicht te krijgen in de standaarden die relevant zijn voor de controle van de entiteit. Het betreft hier een basisvoorwaarde omdat professionele oordeelsvorming niet kan worden toegepast met betrekking tot het aanpassen van de vereiste werkzaamheden in functie van het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang, indien men de inhoud van de standaarden niet kent.

Te dien einde zullen de zelfstandig werkende bedrijfsrevisoren of kleine en middelgrote kantoren de door het ICCI georganiseerde opleidingen kunnen volgen en zich op nuttige wijze kunnen beroepen op de op zijn website beschikbare documenten die daarop betrekking hebben.

Bovendien is de uitvoering van een controle onlosmakelijk verbonden met bureauticatools of controlesoftware. Automatisering is natuurlijk in hoge mate gewenst omdat het hierdoor mogelijk is om gemakkelijk controledossiers samen te stellen of deze van vorig boekjaar te raadplegen, alsook om de balansen van de algemene rekeningen rechtstreeks in te voeren in de software en vergelijkende balansen te genereren. Bovendien kan de documentatie met betrekking tot het inzicht van de bedrijfsrevisor in de activiteitssector, de interne beheersomgeving van de entiteit, de voor de controle relevante interne beheersingsaspecten en de gebieden die afwijkingen van materieel belang kunnen vertonen, gemakkelijk uit het vorig boekjaar worden overgedragen voor bijwerking. Dit houdt dus een aanzienlijke tijdsbesparing voor de bedrijfsrevisor in.

2. Uitvoering van de controle van een kleine entiteit

a. Toepassing van de ISA's en van hun vereisten

Het is niet nodig om te voldoen aan alle ISA's en hun vereisten. Paragraaf 18 van ISA 200 verduidelijkt immers: *“De auditor dient te voldoen aan alle ISA's die relevant zijn voor de controle. Een ISA is relevant voor de controle wanneer de ISA van kracht is en de in de ISA aangegeven omstandigheden bestaan.”* Een ISA of vereiste dient derhalve slechts te worden toegepast indien relevant.

Het is concreet mogelijk dat de omstandigheden, waarin een ISA dient te worden toegepast, niet voorkomen in het kader van de opdracht. Naargelang de omstandigheden kunnen bepaalde ISA's dus niet relevant zijn, in het bijzonder voor de controle van kleine entiteiten. Bij wijze van voorbeeld:

- ISA 510⁽²⁾, indien het geen initiële opdracht betreft;
- ISA 600⁽³⁾, indien de controleopdracht van de kleine entiteit geen betrekking heeft op een groep;
- ISA 610⁽⁴⁾, indien de kleine entiteit niet over een interne auditfunctie beschikt;
- ISA 800⁽⁵⁾, 805⁽⁶⁾ en 810⁽⁷⁾, die niet dienen te worden toegepast in het kader van een commissarismandaat (art. 144 of 148 W. Venn.).

Zelfs indien een ISA relevant lijkt, is het waarschijnlijk dat bepaalde vereisten ervan dat niet zijn in de specifieke omstandigheden van de controle. Bij wijze van voorbeeld:

- indien het opdrachtteam slechts uit één persoon is samengesteld, is paragraaf 10 van ISA 315, die bepaalt dat één van de risico-inschattingswerkzaamheden bestaat in een bespreking door het opdrachtteam, niet van toepassing;
- ISA 402 bepaalt dat de aard en de omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de door een serviceorganisatie verleende diensten, afhankelijk zijn van de aard en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie en van de relevantie van die diensten voor de controle. Bijgevolg, ingeval de bedrijfsrevisor van mening is dat hij, bij het verwerven van inzicht in de voor de controle relevante interne beheersing, overeenkomstig ISA 315, een toereikend inzicht heeft verworven in deze elementen, zijn de in paragraaf 12 van ISA 402 beoogde werkzaamheden niet relevant en moet de bedrijfsrevisor geen verslag opstellen dat werd uitgebracht overeenkomstig ISAE 3402 (par. A16, ISA 402);
- het uitvoeren van de werkzaamheden zoals omschreven in paragraaf 13 van ISA 501 is niet relevant indien de entiteit geen gesegmenteerde informatie in de jaarrekening presenteert;
- het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses zoals omschreven in paragraaf 22 van ISA 550 is niet relevant indien de bedrijfsrevisor geen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen heeft vastgesteld, hetgeen bevestigt dat deze niet eerder door het management werden geïdentificeerd of ter kennis werden gebracht;

⁽²⁾ ISA 510, "Initiële controleopdrachten – beginsaldi".

⁽³⁾ ISA 600, "Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)".

⁽⁴⁾ ISA 610, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors".

⁽⁵⁾ ISA 800, "Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden".

⁽⁶⁾ ISA 805, "Speciale overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht".

⁽⁷⁾ ISA 810, "Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten".

- indien de bedrijfsrevisor geen gebeurtenissen of omstandigheden heeft geïdentificeerd die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, moet hij de in paragraaf 16 van ISA 570 voorziene aanvullende werkzaamheden ter verkrijging van voldoende en geschikte controle-informatie om te bepalen of er al dan niet van een onzekerheid van materieel belang sprake is, niet uitvoeren.

Het is nuttig te beklemtonen dat de ISA's soms inspelen op de toepassingsmodaliteiten voor de controle van een kleine entiteit. Zo specificeren zij bijvoorbeeld alternatieve werkzaamheden met betrekking tot het verkrijgen van inzicht in het risico-inschattingsproces terwijl de entiteit geen dergelijk proces heeft ontwikkeld of wanneer het een geschikt proces betreft, een veel voorkomende situatie bij kleine entiteiten ⁽⁸⁾.

b. Interne beheersing

Het ISA-referentiekader bepaalt dat de revisor kennis dient te verkrijgen van de onderneming, alsmede van haar interne beheersing. Dit beginsel vormt één van de belangrijke stappen in het proces met het oog op het onderkennen van risico's.

In de kleine entiteiten zal de kennis van de interne beheersing in de meeste gevallen worden verkregen aan de hand van een onderhoud. Deze meegedeelde informatie blijkt nuttig te zijn voor het beschrijven van een proces (*design*), maar zij is evenwel ontoereikend voor het beoordelen van de opzet van de door de entiteit geïmplementeerde interne beheersingsmaatregelen (*implementation*). Een voortgangstest (*walkthrough*) zal dus nodig blijken ter beoordeling van de daadwerkelijke toepassing van de beschreven interne beheersingsmaatregelen voor zover dit bijdraagt tot de risico-inschatting.

In een tweede fase, indien de revisor zich wenst te baseren op interne beheersingsmaatregelen om zo het aantal gegevensgerichte controles te beperken, zal hij de bedrijfseffectiviteit ervan moeten toetsen aan de hand van systeemgerichte controles gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om de doeltreffende werking van deze interne beheersingsmaatregelen tijdens de gecontroleerde periode aan te tonen.

Indien de revisor van mening is dat hij zich niet kan baseren op deze interne beheersingsmaatregelen, zal hij de werking hiervan *a fortiori* niet toetsen en zal hij zich derhalve louter richten op het verzamelen van controle-informatie aan de hand van gegevensgerichte controles.

De ISA's maken het mogelijk om systeemgerichte controles te plannen. Deze materie, die uitvoerig wordt behandeld in de ISA's, wordt niet besproken in onderhavige omzendbrief.

⁽⁸⁾ ISA 315, paragraaf 17.

Aangezien de interne beheersing van een kleine entiteit vaak eenvoudig en beperkt is, werd dit aspect herhaaldelijk opgenomen in de ISA's en meer in het bijzonder in ISA 315:

- Paragraaf A45 bepaalt: *“Kleinere entiteiten kunnen minder gestructureerde middelen en eenvoudiger processen en werkwijzen hanteren om hun doelstellingen te bereiken.”*.
- Paragraaf A85 bepaalt: *“Informatiesystemen en daarmee verband houdende bedrijfsprocessen die relevant zijn voor de financiële verslaggeving in kleine entiteiten zijn meestal minder geavanceerd dan bij grotere entiteiten, maar het belang ervan is even groot.”*.
- Paragraaf A87 bepaalt: *“Het is mogelijk dat de communicatie minder gestructureerd en makkelijker te bereiken is in een kleine entiteit dan in een grotere entiteit vanwege het kleinere aantal verantwoordelijkheidsniveaus en de grotere zichtbaarheid en beschikbaarheid van het management.”*.
- Paragraaf A93 bepaalt: *“De concepten die aan interne beheersingsactiviteiten bij kleine entiteiten ten grondslag liggen zijn waarschijnlijk vergelijkbaar met die bij grotere entiteiten, maar de wijze waarop ze werken kan verschillen.”*.

Ten slotte lijkt het evident dat in een kleine entiteit het management vaak een sleutelrol vervult bij bepaalde controleprocessen binnen de onderneming. Deze overheersende rol houdt zowel een voordeel als een bijzonder risico voor de bedrijfsrevisor in. Het beoordelen van de ethiek van het management en het opzetten van specifieke controlewerkzaamheden zoals het nazicht van diverse of atypische verrichtingen, zijn, naargelang het geval, belangrijke door de bedrijfsrevisor te nemen stappen.

c. Controledocumentatie

ISA 230, paragraaf 2 omschrijft de controledocumentatie als volgt: *“Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van deze ISA en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante ISA's voorziet in:*

- (a) informatie waaruit blijkt op welke basis de auditor tot een conclusie is gekomen over het bereiken van de algehele doelstellingen van de auditor; en*
- (b) informatie waaruit blijkt dat de controle werd gepland en uitgevoerd overeenkomstig de ISA's en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.”*

Hoe kan dit begrip in de praktijk worden toegepast in het licht van de andere bepalingen van ISA 230?

Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

In de eerste plaats vereist ISA 230 dat de bedrijfsrevisor de controledocumentatie zo opstelt dat die voldoende is om een ervaren bedrijfsrevisor die niet eerder bij de controle betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in specifieke aangelegenheden zoals de aard, de timing en de omvang van de controlewerkzaamheden, die zijn uitgevoerd overeenkomstig de ISA's en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten; de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede de verkregen controle-informatie; en de significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid (par. 8, ISA 230). Deze vereiste helpt de bedrijfsrevisor om de aard en de omvang van de

controledocumentatie te bepalen. In deze context dient de documentatie, overeenkomstig ISA 230, de significante aangelegenheden te bevatten die tijdens de controle aan de orde zijn gekomen, alsook de significante professionele oordeelsvormingen die tot de conclusies van de bedrijfsrevisor hebben geleid (par. 8, ISA 230). De nadruk wordt gelegd op de significante aangelegenheden en professionele oordeelsvormingen. Er wordt derhalve aangenomen dat de omvang van de controledocumentatie afhangt van de significantie en de complexiteit van de materie.

In de tweede plaats moedigen de ISA's de bedrijfsrevisor aan om professionele oordeelsvorming toe te passen bij het bepalen van de aard en de omvang van de documentatie. Bovendien erkennen de ISA's dat de omvang van controledocumentatie kan verschillen naargelang van de omstandigheden.

Voorbeelden hiervan zijn terug te vinden in meerdere paragrafen van ISA 230, alsook in andere ISA's:

- Op basis van professionele oordeelsvorming dient te worden bepaald op welke wijze bepaalde vereisten van ISA 315 worden gedocumenteerd (par. A131, ISA 315).
- De aard, de timing en de omvang van de documentatie zijn afhankelijk van diverse factoren zoals de omvang en de complexiteit van de entiteit (par. A2, ISA 230) en de in de loop van de controle gehanteerde controlemethodologie en -technieken (par. A 131, ISA 315).
- De documentatie voor een controle van een kleine entiteit is in het algemeen minder omvangrijk dan voor de controle van een grote entiteit (par. A16, ISA 230).
- De documentatie kan eenvoudig en beknopt zijn (par. A17, ISA 230; par. A132, ISA 315).

Ten slotte kan worden aangehaald dat de ISA's voorbeelden aanreiken van doeltreffend documenteren bij de controle van een kleine entiteit. Zo bepaalt paragraaf A17 van ISA 230 dat de bedrijfsrevisor het nuttig en doelmatig kan achten om verschillende aspecten van de controle vast te leggen in één enkel document met, naargelang passend, kruisverwijzingen naar ondersteunende werkdocumenten.

Het is belangrijk te beklemtonen dat in uitzonderlijke omstandigheden waar de bedrijfsrevisor het noodzakelijk acht om af te wijken van een specifieke vereiste, er bijgevolg een specifieke documentatievereiste bestaat. Maar deze documentatievereiste is enkel van toepassing op de relevante vereisten in de omstandigheden die zich hebben voorgedaan.

Ter herinnering: de ISA's schrijven niet voor dat zou worden voldaan aan een vereiste die in de omstandigheden van de controle niet relevant is (par. A74, ISA 200 ; par. A19, ISA 230).

d. Gebruikmaking van checklists

Vele bedrijfsrevisorenkantoren baseren hun controlemethodologie op gestandaardiseerde checklists zoals deze van het ICCI. Deze gestandaardiseerde lijsten zijn vaak goed bruikbaar maar werden opgesteld voor een brede waaier van controleopdrachten. Deze algemene checklists zijn per definitie niet perfect aangepast aan de entiteit en, hoewel ze gebaseerd zijn op de ISA-vereisten, betreft het eerder interpretaties hiervan dan eigenlijke vereisten. Tenzij men beschikt over een uitgebreide kennis van en inzicht in de standaarden zelf, zal het moeilijk te bepalen zijn welke delen van het programma en welke checklists dienen te worden opgenomen in de controlemethoden van het kantoor en – een niet onbelangrijk feit – welke aspecten achterwege zullen worden gelaten.

Er kan dus worden voorgesteld om aan het kantoor aangepaste checklists te gebruiken in functie van de opdrachten en op zijn minst enkele beknopte checklists, zijnde één aan het eind van elk van de drie controlefasen, hetzij de risico-inschatting, het inspelen op de ingeschatte risico's en de verslaggeving, teneinde zich ervan te vergewissen dat geen enkele belangrijke fase werd overgeslagen.

In dit verband dient erop te worden gewezen dat het hanteren van checklists niet in de plaats kan worden gesteld van het verkrijgen van kennis van de ISA's en van het toepassen van professionele oordeelsvorming. De checklists zijn slechts een geheugensteun en dus geen controletool.

3. Gepubliceerde documenten ter verduidelijking van de proportionele toepassing van de ISA's

Zoals hierboven vermeld, is de bekommernis omtrent de proportionele toepassing van de ISA's niet nieuw en wordt zij gedeeld door vele beroepsbeoefenaren. Met betrekking tot de proportionele toepassing van de ISA's zijn meerdere documenten beschikbaar, waaronder:

- Practice Note 26 (revised), *Guidance on Smaller Entity Audit Documentation*, Auditing Practices Board, UK, 2009;
- *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities*, Third edition, IFAC, 2011.

De Raad van het IBR nodigt de confraters uit om deze documenten, waarnaar onderhavige omzendbrief verwijst, te raadplegen.

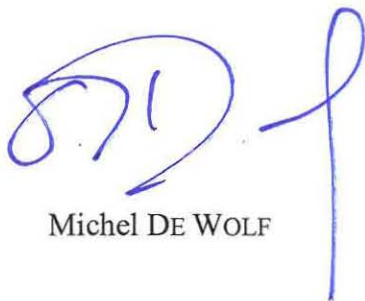
Daarnaast kunnen de confraters het nuttig achten om ook volgende documenten te raadplegen:

- *Audit d'une micro-entité en 12 heures réalisé selon les Normes internationales d'audit*, CICA, Canada, 2011;
- Handleiding Nederlandse controlestandaarden bij de controles in het MKB, deel 1 & 2, 2012;
- *An introduction to the Guide to using ISAs in the audits of small- and medium-sized entities*, IFAC SMP Committee, May 2012;

Deze inventaris dient te worden aangevuld met de door het ICCI uitgewerkte checklists (beschikbaar op zijn website), alsook met het “*Pack Petites Entités-Kleine Entiteiten*” (Pack PE-KE) dat de bedrijfsrevisor in staat zal stellen om het formaliseren van de toe te passen vereisten te vergemakkelijken en de te volgen stappen van de controle van een kleine entiteit te structureren in het kader van de in België van toepassing zijnde ISA's. Dit “Pack PE-KE”, dat geen software is maar wel een tool, zal bij het begin van het tweede semester van 2013 beschikbaar zijn.

De Raad van het IBR legt de nadruk op het feit dat onderhavige omzendbrief slechts een aantal toepassingsgerichte aanwijzingen van de in het kader van de controle van een kleine entiteit van toepassing zijnde ISA's toelicht en de bedrijfsrevisor derhalve niet ontslaat van de verplichting om kennis te verkrijgen van alle ISA's.

Met confraternele groeten,



Michel DE WOLF

Bijlage: Leidraad voor de kwaliteitscontrole ISA 2012 – Boek 2 – 3
Controle van het dossier volgens de ISA's (*auditflow*).