

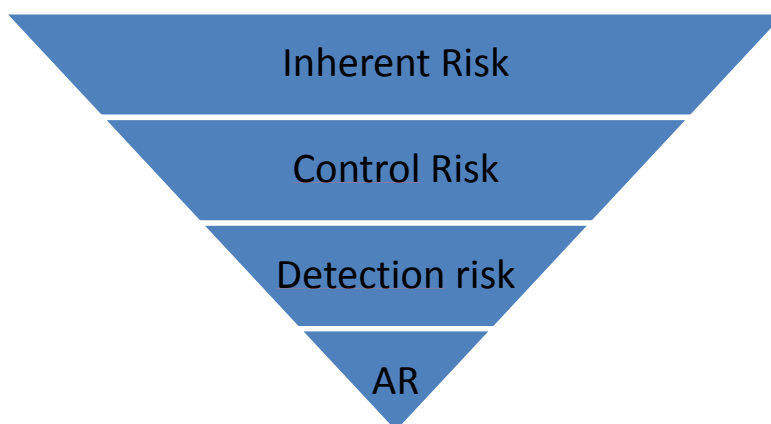


## De logica achter de ISA's en het interne controlesysteem

In dit artikel wordt de logica van de ISA's besproken in relatie met het interne controlesysteem. Hieronder worden de componenten van het interne controlesysteem in piramidevorm weergegeven. Naast deze piramide wordt het controleprogramma van de auditor in een omgekeerde piramidevorm weergegeven. Het logisch verband tussen beiden wordt hier verder besproken, waarbij steeds wordt verwezen naar de desbetreffende ISA's (International Standards of Auditing).



*Componenten van het interne controlesysteem*



*Componenten van het controleprogramma van de auditor*

# Parmentier Guy



Burgerlijke Vennootschap o.v.v. BVBA

**Bedrijfsrevisor - Auditor**

Executive Professor at University Antwerp Management School

Lecturer at Karel De Grote – College of Higher Education Antwerp

---

Gezien er verwarring kan ontstaan bij de vertaling van de termen van het interne controlesysteem en het controleprogramma van de auditor, wordt de voorkeur gegeven aan de Engelse termen. Een voorbeeld hiervan is de vertaling naar het Nederlands van de 'audit risk'. Dit werd vertaald naar controle risico in plaats van audit risico. 'Control risk' werd vertaald naar intern beheersingsrisico. In het artikel worden de Engelse termen ter verduidelijking vermeld naast de Nederlandse termen.

Het interne controlesysteem bestaat uit 4 basisbegrippen; de controleomgeving (control environment), de risicobeoordeling (risk assessment), de controleactiviteiten (control activities) en de controlebewaking (monitoring). Een 5<sup>de</sup> pijler overlapt de verschillende niveaus en betreft de informatie en communicatie.

De controleomgeving bestaat uit het geheel van elementen die samen de onderneming kenmerken; de sector waarin de onderneming actief is, de aandeelhouders, de types van investeringen, de grondslagen voor financiële verslaggeving, de strategieën van de onderneming, de financiële prestaties,... Voor de auditor is het belangrijk van de controleomgeving te begrijpen zodat hij een beeld krijgt van hoe de onderneming werkt en bijgevolg welke risico's gebonden zijn aan de exploitatie van de onderneming. Zo is het bijvoorbeeld voor de auditor belangrijk om inzage te krijgen hoe financiële prestaties worden gemeten en beoordeeld.

ISA 315 behandelt het bovenstaande. De auditor dient de controleomgeving te begrijpen om het interne controlesysteem te doorgronden om bijgevolg de risico's te kunnen achterhalen waaraan de onderneming onderhevig is. De auditor kan de controleomgeving nagaan door zowel navragen als risicobeoordelingen (risk assessments) uit te voeren. De auditor kan bijvoorbeeld navragen doen bij het personeel om na te gaan hoe het management communiceert met het personeel inzake hun beleidsvisie en ethische manier van werken.

Elementen die relevant kunnen zijn bij het begrijpen van de controleomgeving door de auditor zijn onder andere de waarde die de onderneming hecht aan integriteit en ethische waarden, de deelname van diegenen die belast zijn met het dagelijks bestuur in het management en de besprekingen met de interne en externe auditor, de organisatiestructuur van de onderneming, de verdeling van verantwoordelijkheid en de aandacht voor de competenties van het personeel, ...

Na een analyse van de controleomgeving van de onderneming door de auditor, dient het management een risicobeoordeling uit te voeren. Het management dient na te gaan welke de risico's zijn die de onderneming ondergaat gedurende zijn exploitatie en de risico's met betrekking tot de getrouwe weergave van resultaten van de onderneming. Het management dient vervolgens de nodige controleactiviteiten (control activities) op te stellen om aan de geïdentificeerde risico's weerklink te bieden.

Voor de auditor is het belangrijk om zowel de risicobeoordeling, alsook de controleactiviteiten te evalueren. De auditor dient de controleomgeving te begrijpen om vervolgens na te gaan aan welke risico's de onderneming gevoelig is en of de interne controleactiviteiten antwoorden bieden aan deze geïdentificeerde risico's.

# Parmentier Guy



Burgerlijke Vennootschap o.v.v. BVBA

**Bedrijfsrevisor - Auditor**

Executive Professor at University Antwerp Management School

Lecturer at Karel De Grote – College of Higher Education Antwerp

---

De auditor dient de nodige beoordelingen te doen om een beeld te krijgen van risico's die een materiële impact kunnen hebben op de getrouwheid van de jaarrekening gezien overige risico's buiten de doelstelling van de audit vallen. Bij deze controles dient de auditor rekening te houden met een bepaalde materialiteitsgrens. ISA 320 behandelt de invloed van de materialiteitsgrens bij het plannen en uitvoeren van een audit.

Informatie is materieel wanneer het weglaten van deze informatie een invloed zou kunnen hebben op economische beslissingen genomen door diegenen die gebruik maken van de jaarrekening. Materialiteit hangt af van de grootte van het item beoordeeld in de specifieke omstandigheden van zijn weglating of foutieve weergave. Materialiteit is eerder een grens dan een kwantificering waaronder gegevens moeten vallen die een zeker nut hebben voor de getrouwe weergave van de jaarrekening.

Na de bepaling van de materialiteitsgrens dient de auditor op zoek te gaan naar risico's die de onderneming ondergaat binnen zijn controleomgeving. Dergelijke risico's zijn zeer uiteenlopend en hangen af van het type onderneming. Voorbeelden van dergelijke risico's zijn de risico's van de markt waarin de onderneming zijn activiteit uitvoert, complexe wetgevingen met betrekking tot de sector, verbonden ondernemingen, veranderingen in technologieën, toegepaste nieuwe grondslagen in verband met financiële verslaggeving, ... De auditor dient na te gaan welke risico's van toepassing zijn voor de geauditeerde onderneming.

Na deze risico's te hebben bepaald, dient de auditor na te gaan in welke mate het management deze risico's reeds heeft geïdentificeerd en welke procedures er werden opgesteld om deze risico's een weerwoord te bieden. Na inzage te hebben gekregen in deze procedures zal de auditor controles (test of controls) moeten uitvoeren om te bepalen in welke mate deze procedures beantwoorden aan de noden van de onderneming in verband met de geïdentificeerde risico's. Het is namelijk niet voldoende dat er controleactiviteiten zijn, er moet worden getoetst of deze activiteiten stipt en correct worden doorgevoerd.

De mate waarin de interne controleprocedures materiële risico's uitsluiten zal een belangrijke invloed hebben op het auditprogramma van de auditor. Deze zal namelijk in het geval dat de interne controleprocedures niet voldoen aan de vereisten van de onderneming bijkomende controles (substantive testing) moeten uitvoeren om materiële vergissingen of fraude uit te sluiten.

Een laatste element van het interne controlesysteem is de controlebewaking (monitoring). De controlebewaking is een proces waarbij de effectiviteit van de interne controle wordt beoordeeld. De meting van deze effectiviteit kan zowel door aparte als door doorlopende evaluaties gebeuren. Doorlopende evaluaties kunnen bijvoorbeeld gebeuren door gebruik te maken van externe informatie van bijvoorbeeld klanten en leveranciers die problemen aan het licht brengen. Belangrijk is dat de nodige respons wordt geboden aan tekortkomingen van het interne controlesysteem.

# Parmentier Guy



Tenslotte willen we erop wijzen dat de interne controlesystemen tussen kleine en grote ondernemingen aanzienlijk verschillen. Kleine onderneming hebben zelden uitgeschreven procedures en functiescheidingen zijn veel moeilijker te realiseren. De invloed van de aandeelhouder zal in een kleine onderneming veel groter zijn gezien deze vaak een actieve rol speelt in het beleid van de onderneming. De controleomgeving zal in een kleine onderneming sterk verschillen gezien elementen zoals bijvoorbeeld de verdeling van verantwoordelijkheid, deelname in beleidsbeslissingen en communicatie met het personeel eigen zijn aan de grootte van een onderneming.

Er zijn ook belangrijke beperkingen aan het interne controlesysteem. Gezien interne controle nog steeds in hoge mate een zaak van mensen is, is dit systeem beperkt door menselijke zwakheden inzake ondernemingsbeslissingen. Beoordelingsfouten van de beschikbare informatie kunnen niet worden uitgesloten. Er kunnen tevens fouten gebeuren door het verkeerd begrijpen van instructies, het bewust of onbewust maken van fouten, onoplettendheid,...

Ook het management kan een beperking vormen voor het interne controlesysteem, namelijk de zogenaamde 'overrule by management'. Zo kan het management voorgeschreven procedures aan de kant schuiven met als doel persoonlijke verrijking. Ook collusie, het samenspannen van twee of meer personen die normaal tegengestelde belangen hebben in het kader van functiescheidingen, kan het systeem onderuit halen. Buiten de voorgaande punten dient er steeds een kosten-batenanalyse te worden opgemaakt voor de invoering van bijkomende controlemaatregelen.

De auditor dient steeds de nodige aandacht te vestigen op voorvermelde punten die de resultaten van interne controles negatief kunnen beïnvloeden. De auditor dient met zijn auditprogramma tegemoet te komen aan deze beperkingen. Ook dient hij in het bijzonder aandacht te vestigen op niet-routinematige transacties, zoals de verkoop van een gebouw, gezien deze vaak, door het gebrek aan ervaring en routine, verkeerd worden verwerkt.

Gedurende de audit zal de auditor ook de nodige aandacht schenken aan bedrijfsrisico's (business risks). Dit zijn risico's die voortvloeien uit bepaalde omstandigheden die een negatieve invloed kunnen hebben op de onderneming. Een voorbeeld hiervan is wanneer het management onder druk staat. Dit kan resulteren in het feit dat het management bepaalde handelingen zal stellen die mogelijks in strijd zijn met wetgevingen gezien deze bepaalde prestaties moeten realiseren.

De auditor zal ook aanzienlijk meer aandacht besteden aan 'significant risks' gedurende zijn auditactiviteiten. Dit zijn materiële risico's die door de auditor werden geïdentificeerd en die volgens de auditor bijzondere aandacht vereisen tijdens de audit.

Nadat de auditor een beeld heeft gecreëerd van de inherente risico's (inherent risks), zijnde alle risico's die de onderneming ondergaat gedurende zijn exploitatie die een materiële invloed kunnen hebben op de getrouwheid van de cijfers, dient de auditor, conform ISA 330, te achterhalen hoe groot de kans is dat deze risico's effectief leiden tot een controlerisico (audit risk).

# Parmontier Guy



Burgerlijke Vennootschap o.v.v. BVBA

**Bedrijfsrevisor - Auditor**

Executive Professor at University Antwerp Management School

Lecturer at Karel De Grote – College of Higher Education Antwerp

---

Of inherente risico's leiden tot controlerisico's hangt enerzijds af van de effectiviteit van de interne controle en anderzijds van het ontdekkingsrisico (detection risk). In eerste instantie dient de auditor te achterhalen in welke mate inherente risico's niet worden ingedekt door de interne controle (deficiency in internal control). De auditor kan dit nagaan door tests uit te voeren van de interne controle (test of controls) of door elementen van de jaarrekening substantief te testen (substantive testing). Een combinatie van beiden is tevens mogelijk. Een voorbeeld hiervan is dat voorraad zowel effectief kan worden nageteld door middel van steekproeven, alsook worden beoordeeld aan de hand van een evaluatie van de administratieve organisatie van het voorraadbeleid.

Het testen van de interne controle kan zowel op een specifieke datum, bijvoorbeeld de datum van de audit met betrekking tot de cijfers opgenomen in de jaarrekening, als doorheen het boekjaar. De auditor dient ook de nodige aandacht te vestigen aan wijzigingen in interne controle doorheen de geauditeerde periode.

Indien de auditor vaststelt dat er voor bepaalde inherente risico's geen efficiënte interne controle bestaat, een zogenaamd intern beheersingsrisico (control risk), resulteert dit in een ontdekkingsrisico (detection risk). In dit geval zijn er bepaalde risico's die kunnen leiden tot materiële vergissingen of fouten die gedurende de audit dienen te worden opgemerkt en te worden gecorrigeerd. Bijgevolg dient de auditor zijn auditprogramma aan te passen en meer controles uit te voeren gelet op de tekortkomingen van de interne controle (deficiency in internal control).

Indien er een aanzienlijke kans bestaat dat materiële vergissingen of fouten niet aan het licht komen gedurende de audit op basis van het vooropgestelde controleprogramma, ontstaat er een controlerisico (audit risk). Een controlerisico is het risico dat de auditor een verkeerde beoordeling uitspreekt over de getrouwheid van de jaarrekening.

Met betrekking tot kleinere entiteiten is het auditprogramma met betrekking tot de interne controle vaak verschillend. Kleinere entiteiten hebben vaak geen uitgewerkt intern controlesysteem en bijgevolg ook geen uitgeschreven procedures die de auditor kan testen. In dergelijke gevallen zal de auditor meer rubrieken van de jaarrekening substantief testen. Toch dient er te worden opgemerkt dat een te groot gebrek aan interne controle de auditor in de onmogelijkheid kan stellen om voldoende bewijs te verzamelen ter ondersteuning van zijn beoordeling over de getrouwheid van de jaarrekening.

Als besluit kan men stellen dat het interne controle systeem één van de basiselementen vormt van het controleprogramma van de auditor. Hoe beter het interne controlesysteem uitgewerkt is, hoe minder het risico op materiële vergissingen of fouten opgenomen in de jaarrekening, hoe minder controleactiviteiten de auditor moet inplannen. Omgekeerd geldt deze redenering natuurlijk ook waarbij de auditor net tot een uitbreiding van zijn controleactiviteiten zal moeten overgaan indien de interne controle tekortkomingen vertoont. Dit alles rekening houdend met een realistische materialiteitsgrens!