

BEDRIJFSECONOMISCHE WETENSCHAPPEN

*master in de toegepaste economische wetenschappen:
accountancy en financiering*

2010
2011

Masterproef

Relatie interne en externe audit

Promotor :
Prof. dr. Roger MERCKEN

Emelie Ghys

*Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van master in de toegepaste
economische wetenschappen, afstudeerrichting accountancy en financiering*

2 0 1 0
2 0 1 1

BEDRIJFSECONOMISCHE WETENSCHAPPEN

*master in de toegepaste economische wetenschappen:
accountancy en financiering*

Masterproef

Relatie interne en externe audit

Promotor :
Prof. dr. Roger MERCKEN

Emelie Ghys
*Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van master in de toegepaste
economische wetenschappen , afstudeerrichting accountancy en financiering*

VOORWOORD

Deze eindverhandeling kwam tot stand in het kader van mijn laatste academiejaar in de Toegepaste Economische Wetenschappen, Accountancy en Financiering, aan de Universiteit Hasselt. Wegens de toenemende belangstelling voor het interne en externe auditberoep heb ik er voor gekozen om de relatie tussen beide partijen grondig te onderzoeken. Meer bepaald wordt in deze eindverhandeling onderzocht hoe de samenwerking tussen de interne en externe audit verloopt in België.

De realisatie van deze eindverhandeling was niet mogelijk geweest zonder de hulp van verschillende personen. Graag zou ik van deze gelegenheid gebruik willen maken om hen te bedanken.

Eerst en vooral wil ik mijn promotor, Professor dr. Roger Mercken, bedanken voor zijn tijd, ondersteuning en zijn deskundig advies en voor het nalezen van deze eindverhandeling.

Vervolgens zou ik alle bevoorrechte getuigen willen bedanken voor hun vakkundige uitleg. Ondanks hun drukke bezigheden maakten zij tijd vrij om te antwoorden op mijn vragen. Dankzij deze personen werd het empirisch onderzoek mogelijk.

Tot slot verdient mijn mama een speciaal woord van dank voor de kansen die ze mij gegeven heeft om deze studies te doorlopen. Vooral haar mentale steun heeft mij door de moeilijker momenten van mijn studies heen geholpen.

SAMENVATTING

In het eerste hoofdstuk wordt de probleemstelling van deze eindverhandeling besproken. Interne en externe audit worden de laatste jaren internationaal en nationaal meer en meer erkend in het bedrijfsleven. Aanleiding voor de toenemende belangstelling van de interne en externe auditfunctie zijn de verschillende boekhoudschandalen rond corporate governance of deugdelijk bestuur. Deze financiële mislukkingen leidden wereldwijd tot diverse wetten, nieuwe regels en verbeterde standaarden om zo een betere kwaliteit van de interne en externe auditfunctie te garanderen. Uit de theorie blijkt dat de interne en externe auditfunctie elk haar eigen taken, verantwoordelijkheden en doelen heeft maar ook dat beide functies sterk aan elkaar gerelateerd zijn. Daarom wordt ook van beide partijen verwacht met elkaar samen te werken.

In deze eindverhandeling wordt die samenwerking tussen de interne en externe audit onderzocht. De Belgische situatie werd in het verleden in dit kader nog niet grondig onder de loep genomen. Er wordt nagegaan hoe elk auditberoep zijn eigen taken en verantwoordelijkheden vervuld en op welke gebieden er samengewerkt wordt. Daarbij wordt onderzocht waar de meningen in de Belgische praktijk overeenkomen en verschillen.

In het tweede hoofdstuk van deze eindverhandeling wordt het begrip "interne audit" verduidelijkt in het kader van de verschillende bestaande wet- en regelgevingen. Risicobeheersing, corporate governance en interne audit hebben de laatste jaren een hele evolutie gekend, waarbij de verschillende componenten niet los van elkaar kunnen gezien worden. Het 'Institute of Internal Auditors' (IIA) vormt wereldwijd de basis van de interne auditfunctie en formuleerde de definitie van interne audit in 1999 als volgt: *"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organisation's operations. It helps an organisation accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."*

Omdat het IIA de belangrijkste vertegenwoordiger is van de interne auditfunctie, wordt daar in dit hoofdstuk bijzondere aandacht aan besteed. Naast de bespreking van de verschillende componenten waaruit de definitie bestaat, worden ook een aantal kernpunten van de standaarden van het IIA besproken. Het 'Professional Practice Framework' werd opgesteld door het IIA en is van toepassing sinds januari 2002. Dit framework vormt een leidraad voor de interne auditor en bestaat uit de definitie van interne audit, de deontologische code (Code of Ethics), de nieuwe interne auditstandaarden (Standards for Professional Practice of Internal Auditing), "Practice Advisories" en "Development and Practice Aids". Tenslotte wordt in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de Corporate Governance Code voor beursgenoteerde ondernemingen in België omdat die de beursgenoteerde ondernemingen aanbeveelt een intern auditproces in te richten.

In het derde hoofdstuk wordt het begrip "externe audit" verduidelijkt in het kader van de verschillende bestaande wet- en regelgevingen. Traditioneel houdt de externe auditfunctie zich bezig met het controleren van de getrouwheid van de jaarrekening. Externe audit wordt gedaan door een externe professionele partij die een onafhankelijke en deskundige opinie geeft over het getrouw beeld. Het IBR definieert deze taken en verantwoordelijkheden ook op een gelijkaardige wijze. Naast deze algemene visie van externe audit worden er in dit hoofdstuk nog tal van andere aangehaald waarbij ook een punt wordt gewijd aan de toekomstige rol van de externe audit. Om zijn taken en verantwoordelijkheden naar behoren te vervullen, maakt de externe auditor gebruik van een standaardgebaseerde benadering, het zogenaamde auditproces.

Het externe auditberoep wordt in heel wat wetgeving en reglementering voorzien. In dit hoofdstuk wordt ook dieper ingegaan hoe het externe auditberoep in België is geregeld. Het IBR is daartoe de beroepsorganisatie die beroepsnormen heeft vastgelegd waarmee de externe auditors rekening dienen te houden. Deze controlenormen zorgen ervoor dat de externe auditor bekwaam, uniform en onafhankelijk te werk gaat. Omdat er steeds meer sprake is van een evolutie op internationaal vlak in Europa, namelijk door de opkomst van de International Standards of Auditing, wordt daar ook de nodige aandacht aan besteed. Globaal zijn de IBR-normen reeds in overeenstemming met de ISA. In België zijn de ISA namelijk van toepassing op elke wettelijke audit. Ook zijn de bevoegdheden en regelgevingen omtrent de externe auditors terug te vinden in het Wetboek van Vennootschappen. Bij het uitoefenen van de externe auditfunctie, is de onafhankelijkheid een belangrijk criterium. Het Wetboek van Vennootschappen, de algemene controlenormen van het IBR, het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 en de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren behandelen het fenomeen van onafhankelijkheid. De exacte omschrijving en behandeling van de artikels vindt u in dit hoofdstuk terug.

In het vierde hoofdstuk komt de eigenlijke relatie tussen de interne en externe audit aan bod. De rol van de interne audit wordt bepaald door de leiding van de organisatie en omvat over het algemeen het adviseren van het management en het auditcomité over systemen van risicomanagement en interne controle. De externe auditor daarentegen is een externe partij die wordt aangesteld om een onafhankelijk oordeel te geven over de financiële overzichten van de organisatie. Ondanks deze verschillen bestaan er ook overeenkomsten tussen beide functies aangaande werkingsgebied, benadering en rapportering. De huidige governance-omgeving heeft ertoe geleid dat er meer nadruk wordt gelegd op de relatie tussen de interne en externe auditors. Organisaties maken daardoor meer gebruik van de interne en externe audit om verschillende belangrijke doelstellingen te bereiken. Bijgevolg kunnen door effectieve communicatie en samenwerking kosten en dubbel werk gereduceerd worden. The Statements on Auditing Standards, (SAS) 55 en 65, verwijzen direct naar de relatie tussen de interne en externe auditfunctie. De Internationale Controle Standaard 610 moedigt de externe auditors ook aan om rekening te houden met de interne auditactiviteiten wanneer de audit in verband met de financiële staten gepland en uitgevoerd wordt. Deze regelgevingen en andere worden in dit hoofdstuk aangehaald. Uit de theorie blijkt verder ook dat er verschillende samenwerkingsrelaties tussen de interne en externe audit kunnen voorkomen. Om de relatie tussen de interne en externe audit te kunnen begrijpen, is het van belang deze relatie te bekijken in een context met andere belangengroepen.

Voornameijk het auditcomité wordt in dit hoofdstuk bestudeerd omdat het als belangrijkste aanspreekpunt fungeert voor de interne en externe auditdienst. Tot slot wordt in dit hoofdstuk ook een punt gewijd aan een Nederlands onderzoek, uitgevoerd door het NIVRA en het IIA, omtrent de samenwerking tussen de interne auditor en de externe accountant. Op die manier kunnen hun bevindingen vergeleken worden met de Belgische praktijk.

In het vijfde hoofdstuk van de literatuurstudie wordt het fenomeen van uitbesteding van de interne audit besproken. Ondernemingen kunnen nameijk hun interne audit binnen het bedrijf laten organiseren ofwel kiezen voor gehele of gedeelde uitbesteding. Hierbij zal een externe auditor diensten op het gebied van interne controle en interne audit verrichten, die bij hem zijn uitbesteed door een organisatie waarvan hij de jaarrekening niet controleert. Het fenomeen van uitbesteding van de interne audit is sterk geëvolueerd de laatste jaren. Hierdoor kwamen meer regelgevende instanties op de voorgrond omdat zij bezorgd waren over de onafhankelijkheid van de externe auditors. De bespreking van deze evolutie en de mogelijke gevolgen ervan worden in dit hoofdstuk besproken. Daarnaast komen ook een aantal bevindingen van vorig onderzoek aan bod alsook enkele onderzoeken die gedaan werden omtrent de impact die IA-outsourcing heeft op de percepties van enkele belangengroepen.

Hoofdstuk zes beschrijft het eigenlijke empirische onderzoek van deze eindverhandeling. Er wordt een steekproef getrokken uit de populatie van Belgische beursgenoteerde ondernemingen en Belgische auditkantoren. Er wordt een bevraging van elf bevoorrechte getuigen uitgevoerd. Onder hen bevinden zich vijf externe auditors, vijf interne auditors en een vertegenwoordiger van het IIA. De meningen en opvattingen van de respondenten worden bevraged aan de hand van interviews bestaande uit vijf categorieën van vragen. Met behulp van deze getuigenissen wordt weergegeven hoe de samenwerking tussen de interne en externe audit verloopt in België. Dit gebeurt voornamelijk door een antwoord te geven op de verschillende deelvragen die in hoofdstuk één geformuleerd worden.

Tenslotte worden in het zevende en laatste hoofdstuk de conclusies binnen het onderzoek getrokken. Interne en externe audit is de laatste jaren steeds belangrijker geworden. Het is echter een nog steeds evoluerend beroep dat zich naar de toekomst toe voortdurend zal ontwikkelen. Daarom worden er ook enkele aanbevelingen gedaan voor verder onderzoek.

INHOUDSOPGAVE

VOORWOORD

SAMENVATTING

INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 1 PROBLEEMSTELLING 11

1.1	INLEIDING	11
1.2	PRAKTIJKPROBLEEM	11
1.3	CENTRALE ONDERZOEKSVRAAG EN DEELVRAGEN	14
1.3.1	DE CENTRALE ONDERZOEKSVRAAG	14
1.3.2	DEELVRAGEN	14
1.3.3	BEGRIPPEN	15
1.4	ONDERZOEKSOPZET	15
1.4.1	INLEIDING	15
1.4.2	LITERATUURSTUDIE	15
1.4.3	PRAKTIJKONDERZOEK	16

HOOFDSTUK 2 INTERNE AUDIT 19

2.1	INLEIDING	19
2.2	DEFINITIE	19
2.3	RAPPORTEREN OVER INTERNE CONTROLE, RISICOMANAGEMENT EN CORPORATE GOVERNANCE	24
2.4	CONFLICTEN	26
2.5	NORMEN VAN HET IIA	27
2.5.1	PROFESSIONAL PRACTICES FRAMEWORK	27
2.5.1.1	Code of Ethics	28
2.5.1.2	Standards for the Professional Practice of Internal Auditing	28
2.5.1.3	Practice Advisories	30
2.5.1.4	Development and Practice Aids	30
2.6	WETGEVING CORPORATE GOVERNANCE EN INTERNE AUDIT	30
2.6.1	INLEIDING	30
2.6.2	EUROPESE WETGEVING	31
2.6.3	BELGISCHE CORPORATE GOVERNANCE CODE	31

HOOFDSTUK 3 EXTERNE AUDIT 33

3.1	INLEIDING	33
3.2	EXTERNE AUDIT	33
3.2.1	BELANG EXTERNE AUDIT	33
3.2.2	DEFINITIE	34
3.2.3	HET AUDITPROCES	34
3.2.4	TAKEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN EXTERNE AUDIT	36

3.2.5	ROL EXTERNE AUDIT IN DE TOEKOMST	39
3.3	WET- EN REGELGEVING OMTRENT EXTERNE AUDIT	40
3.3.1	INLEIDING.....	40
3.3.2	INTERNATIONAL STANDARDS FOR AUDITING (ISA's).....	41
3.3.3	HET INSTITUUT VAN DE BEDRIJFSREVISOREN (IBR).....	44
3.3.4	WETBOEK VAN VENNOOTSCHAPPEN	45
3.4	ONAFHANKELIJKHEID VAN DE EXTERNE AUDITOR.....	46
3.4.1	WETGEVING OMTRENT DE ONAFHANKELIJKHEID VAN DE EXTERNE AUDITOR IN BELGIË.....	47

HOOFDSTUK 4 RELATIE INTERNE EN EXTERNE AUDIT..... 49

4.1	INLEIDING	49
4.2	VERSCHILLEN EN OVEREENKOMSTEN INTERNE EN EXTERNE AUDIT.....	49
4.2.1	OVEREENKOMSTEN.....	49
4.2.2	VERSCHILLEN	50
4.3	RELATIE INTERNE EN EXTERNE AUDIT.....	52
4.4	HET AUDITCOMITÉ	59
4.5	SAMENWERKING INTERNE AUDITOR EN EXTERNE ACCOUNTANT ONDERZOCHT DOOR NIVRA EN IIA	64

HOOFDSTUK 5 UITBESTEDING INTERNE AUDIT..... 69

5.1	INLEIDING	69
5.2	EVOLUTIE UITBESTEDING INTERNE AUDIT EN GEVOLGEN.....	70
5.3	BEVINDINGEN VORIG ONDERZOEK BETREFFENDE UITBESTEDING INTERNE AUDIT	73
5.4	ONDERZOEKEN UITBESTEDING INTERNE AUDIT EN IMPACT OP PERCEPTIES BELANGENGROEPEN.....	75
5.4.1	IMPACT UITBESTEDING INTERNE AUDIT OP PERCEPTIES VAN GEBRUIKERS VAN DE FINANCIËLE OVERZICHTEN ..	75
5.4.2	IMPACT UITBESTEDING INTERNE AUDIT OP DE PERCEPTIES VAN DE EXTERNE AUDITORS.....	76
5.4.3	IMPACT UITBESTEDING INTERNE AUDIT OP DE PERCEPTIES VAN HET AUDITCOMITÉ	78
5.4.4	IMPACT UITBESTEDING INTERNE AUDIT OP PERCEPTIES VAN LEDEN VAN REGIONALE BEROEPSORGANISATIES ..	79
5.4.5	IMPACT UITBESTEDING INTERNE AUDIT OP DE PERCEPTIES VAN FINANCIËEL ANALISTEN	80
5.4.6	DE UITBESTEDINGSBESLISSING EN DE INVLOED VAN TRANSACTION COST ECONOMICS-VARIABLEN.....	81

HOOFDSTUK 6 HET EMPIRISCHE ONDERZOEK..... 83

6.1	ONDERZOEKSOPZET EN BEPALING VAN DE STEEKPROEF.....	83
6.2	VERWERKING VAN DE INTERVIEWS	88
6.3	BEVINDINGEN UIT DE INTERVIEWS	88
6.3.1	TAKEN INTERNE EN EXTERNE AUDIT.....	88
6.3.2	ONAFHANKELIJKHEID INTERNE EN EXTERNE AUDIT	95
6.3.3	REGELGEVING INTERNE EN EXTERNE AUDIT.....	97
6.3.4	SAMENWERKING INTERNE EN EXTERNE AUDIT.....	100
6.3.5	UITBESTEDING INTERNE AUDIT DOOR EEN EXTERN BUREAU	109
6.3.6	STANDPUNT VERTEGENWOORDIGER IIA	112

HOOFDSTUK 7 ALGEMENE CONCLUSIES.....115

7.1	CONCLUSIES	115
7.2	AANBEVELINGEN VOOR VERDER ONDERZOEK	123

<u>LIJST VAN GERAADPLEEGDE WERKEN</u>	<u>125</u>
<u>BIJLAGEN</u>	<u>133</u>
BIJLAGE 1: OVERZICHT BEST PRACTICES	133
BIJLAGE 2: OVERZICHT BEVOORRECHTE GETUIGEN	137
BIJLAGE 3: DE VRAGENLIJST	138

HOOFDSTUK 1 PROBLEEMSTELLING

1.1 Inleiding

Eerst wordt aangevangen met een omschrijving en een situering van het praktijkprobleem dat in deze eindverhandeling bestudeerd wordt. Vervolgens worden de centrale onderzoeksvraag en de deelvragen geformuleerd en verder toegelicht. In het laatste gedeelte wordt de onderzoekspopzet verduidelijkt door te bespreken hoe het onderzoek verder zal verlopen.

1.2 Praktijkprobleem

Interne en externe audit worden de laatste jaren internationaal en nationaal meer en meer erkend in het bedrijfsleven. Aanleiding voor de toenemende belangstelling van de interne auditfunctie zijn de verschillende boekhoudschandalen rond corporate governance of deugdelijk bestuur. Denk hierbij aan het Amerikaanse Enron-schandaal en later in Europa Parmalat-, Ahold- en Lernout en Hauspie. Deze financiële mislukkingen leidden wereldwijd tot diverse wetten, nieuwe regels en verbeterde standaarden om zo een betere kwaliteit van de interne auditfunctie te garanderen (Buysschaert e.a., 2003). De Corporate Governance Code voor beursgenoteerde ondernemingen in België (voorheen ook bekend als Code Lippens), beveelt die beursgenoteerde ondernemingen aan een intern auditproces in te richten. Het geeft aanbevelingen over hoe deugdelijk bestuur opgericht en in stand gehouden kan worden (Code Lippens, 2004). De Verenigde Staten reageerden op de behoefte aan aanbevelingen rond corporate governance door een regelgeving vast te leggen in "The Sarbanes-Oxley-Act". Wet- en regelgevingen in de VS worden verder niet meer behandeld omdat het werk anders te omslachtig wordt, en in deze eindverhandeling enkel onderzocht hoe de samenwerking tussen de interne en externe audit verloopt in België.

In reactie op nieuwe uitdagingen, veranderingen en verwachtingen vanuit het bedrijfsleven, streeft de interne audit ernaar meerwaarde te bieden aan een goed ondernemingsbestuur (Messemaeckers van de Graaff, 2006). Traditioneel richt de interne auditfunctie zich op het afleveren van betrouwbare boekhoudinformatie. Zo zal ze op een onafhankelijke en objectieve wijze redelijke zekerheid verschaffen over de adequaatheid en doeltreffendheid van het interne controle systeem en ernaar streven de processen en procedures binnen een organisatie te verbeteren. Bijgevolg helpt de interne auditfunctie de organisatie haar objectieven te behalen door de kwaliteit en efficiëntie van het systeem van interne controle en risicobeheersing te evalueren. De eigenlijke verantwoordelijkheid voor het opbouwen en onderhouden van een goed intern controlesysteem ligt bij het management. Een effectieve en onafhankelijke interne audit kan het management hierbij helpen. Het 'Institute of Internal Auditors' (IIA) is een internationale

organisatie die zich bezighoudt met de belangen van het interne auditberoep en is daarom de belangrijkste vertegenwoordiger. Het IIA heeft verschillende richtlijnen en standaarden inzake interne audit vastgelegd. Zo werd het "Professional Practice Framework" opgesteld. Dit framework vormt een leidraad voor de interne auditor en bestaat uit de definitie van interne audit, de deontologische code (Code of Ethics), de interne auditstandaarden (Standards for Professional Practice of Internal Auditing), "Practice Advisories" en "Development and Practice Aids" (www.theiia.org, 2010). Later zullen deze items kort toegelicht worden

In tegenstelling tot de interne auditfunctie, is de externe auditfunctie onderhevig aan overheidsregulering en niet zozeer aan zelfregulering. Traditioneel houdt de externe auditfunctie zich bezig met het controleren van de getrouwheid van de jaarrekening. Externe audit wordt gedaan door een externe professionele partij die onafhankelijk en deskundig een opinie geeft over de financiële resultaten van de onderneming. De externe auditor is een objectief persoon die over de nodige kennis beschikt en het bedrijf zal helpen fraude en faillissement te vermijden (Porter, Simon & Hatherly, 2003 en Gramling et al., 2010). Een dergelijke definitie wordt ook gegeven door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR). Het IBR is een beroepsorganisatie die toezicht houdt op de permanente vorming van de externe auditors, de organisatie en coördinatie van de toezichtsfuncties op de uitvoering van revisorale opdrachten en instaat voor een goede opleiding van haar leden. Daarnaast bepaalt het IBR ook beroepsnormen waarmee de externe auditor rekening dient te houden bij het controleren van de jaarrekening en het opstellen van zijn controleverslag. Deze controlenormen zorgen ervoor dat de externe auditor bekwaam, uniform en onafhankelijk te werk gaat (www.ibr-ire.be/ned/, 2010).

De onafhankelijkheid van de externe auditor is een belangrijk criterium bij de uitoefening van het beroep. Het Wetboek van Vennootschappen behandelt deze onafhankelijkheid in Art. 133. De wet van 2 augustus 2002, bij wijziging van het Wetboek van Vennootschappen, bepaalt dat de externe auditor geen andere taak, mandaat of opdracht mag aanvaarden die hun onafhankelijke uitoefening in het gedrang brengt. De externe auditor mag geen andere diensten verrichten dan de opdrachten die krachtens de wet aan hem werden toevertrouwd. De exacte omschrijving en behandeling van de artikels van het Wetboek van Vennootschappen worden later toegelicht. Bij de controle van de jaarrekening worden externe auditors ook vaak geconfronteerd met waarderingvraagstukken. Sommige vraagstukken roepen de hulp van adviseurs in. Als controle en advies vanuit dezelfde organisatie gebeurt, komt de onafhankelijkheid van de externe auditor in het gedrang. In dergelijke situaties moet de externe auditor overwegen of aanvullende waarborgen nodig zijn om het risico te verminderen (Gortemaker, 2002).

Een andere aanzienlijke verandering is de modernisering van de Achtste Europese richtlijn die plaatsvond in 2005. De gewijzigde Richtlijn verplicht het gebruik en de naleving van de International Standards on Auditing (ISA's) voor de externe controles in de Europese Unie. Het doel is de verplichte audit over de verschillende lidstaten te harmoniseren. Verder verbetert het ook de onafhankelijkheid van de externe auditor. De International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) rekent het tot haar taak om deze set van standaarden te ontwikkelen. De

regelgeving rond de externe auditor wordt dus opgesteld door professionals waardoor het fenomeen van zelfregulering zo goed als verdwenen is bij het externe auditberoep (Dassen, 2005). Uit de bespreking van de interne en externe auditfunctie blijkt dat ieder zijn eigen taken, verantwoordelijkheden en doelen heeft maar er bestaan ook overeenkomsten tussen beide functies aangaande werkingsgebied, benadering en rapportering. Om hun doelen te bereiken, gebruiken beide auditors vaak gelijksoortige middelen. Hierdoor kunnen sommige werkzaamheden van de interne auditor nuttig zijn en gebruikt worden voor externe controlewerkzaamheden. Bijgevolg kunnen door effectieve samenwerking kosten en dubbel werk verminderd worden. (Richards, 2003 en Porter, Simon & Hatherly, 2003). The Statements on Auditing Standards (SAS) 55 en 65 verwijzen direct naar de relatie tussen de interne en externe auditfunctie (Colbert, 2002). De Internationale Controle Standaard 610 moedigt externe auditors aan rekening te houden met de interne auditactiviteiten wanneer de audit in verband met de financiële staten gepland en uitgevoerd wordt (Internationale Controle Standaard 610, 2006). De samenwerking tussen de twee auditfuncties kan in verschillende categorieën voorkomen zoals geen samenwerkingsrelatie, kostenvoordeel samenwerkingsrelatie, gedeelde samenwerkingsrelatie en partnership relationship (Richards, 2003). In de praktijk zal dit later onderzocht worden in België en eventueel vergeleken worden met een Nederlands onderzoek.

Om de relatie tussen de interne en externe audit beter te kunnen begrijpen, is het van belang deze relatie te bekijken in een context met andere belangengroepen. Voornamelijk het auditcomité wordt verder bestudeerd omdat het als belangrijkste aanspreekpunt fungeert voor de interne en externe audit. Het auditcomité is een subcomité van de raad van bestuur en staat de raad bij in zijn toezichtsfunctie. De raad van bestuur is onder andere verantwoordelijk voor het opstellen van een goed intern controlesysteem en voor de evaluatie van de prestaties van de interne en externe auditfunctie (Willekens e.a., 2005). Ten gevolge van de verhoogde aandacht voor corporate governance, moeten beursgenoteerde ondernemingen een auditcomité hebben. Een goed functionerend auditcomité kan bijdragen tot een verhoogde onafhankelijkheid van de externe auditor en zorgt voor meer publiek vertrouwen in de onderneming (Porter, Simon & Hatherly, 2003 en Gramling et al., 2010). Omdat het werk van het auditcomité sterk gerelateerd is aan dat van de externe auditor, namelijk het toezien op het afleveren van betrouwbare financiële informatie, is het belangrijk dat beiden geregeld samen vergaderen en goed samenwerken om de belangen van de onderneming te behartigen. Verder is ook een goede communicatie tussen de interne audit en het auditcomité essentieel voor een goede werking van de interne auditfunctie. Interne en externe audit dienen daarom rechtstreeks en onbeperkt toegang te hebben tot de voorzitter van het auditcomité om de samenwerking te verbeteren (Code Lippens, 2004).

Tot slot kunnen ondernemingen hun interne audit binnen het bedrijf laten organiseren ofwel kiezen voor gehele of gedeelde uitbesteding. Hierbij zal een externe expert diensten op het gebied van interne controle en interne audit verrichten, die bij hem zijn uitbesteed door een organisatie waarvan hij de jaarrekening niet controleert (de Belgische wet verbiedt de combinatie interne en externe audit voor dezelfde klant). Op die manier heeft het bedrijf toegang tot deze expertise en kan ze zich blijven concentreren op haar core-business (Schaik, 2005). Veel bestuurders zijn echter

van mening dat de functie deel moet zijn van het bedrijf omdat een eigen interne auditor de mensen en cultuur beter kent (Rothuizen, 2007).

1.3 Centrale onderzoeksvraag en deelvragen

1.3.1 De centrale onderzoeksvraag

Nu het praktijkprobleem geformuleerd is, kan de centrale onderzoeksvraag gesteld worden. Deze onderzoeksvraag moet helpen een richting en grens te geven aan het praktijkprobleem (Broeckmans, 2003).

Interne en externe audit worden de laatste jaren internationaal en nationaal meer en meer erkend in het bedrijfsleven. Om de relatie tussen beide partijen grondig te kunnen onderzoeken, lijkt het interessant het probleem te benaderen vanuit eigen land. De Belgische situatie werd in dit kader nog niet grondig onder de loep genomen. De centrale onderzoeksvraag in deze eindverhandeling luidt daarom als volgt:

"Hoe verloopt de samenwerking tussen de interne en externe audit in België?"

1.3.2 Deelvragen

Om de centrale onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden, worden een aantal deelvragen geformuleerd en later verder toegelicht. Deze deelvragen zijn:

- "Wat zijn de taken, verantwoordelijkheden en doelen van de interne auditfunctie binnen een bedrijf?"
- "Wat zijn de taken, verantwoordelijkheden en doelen van de externe auditfunctie binnen een bedrijf?"
- "Welke soort relaties bestaan er tussen de interne en externe auditfunctie?"
- "Welk type relatie komt het meest voor binnen Belgische beursgenoteerde ondernemingen?"
- "Hoe organiseren Belgische beursgenoteerde ondernemingen hun interne auditfunctie en hoe staan zij tegenover het wettelijk verbod?"

1.3.3 Begrippen

Om te begrijpen wat bedoeld wordt met de centrale onderzoeksvraag en de deelvragen is het van belang enkele begrippen te verduidelijken.

Samenwerking: de mate van communicatie tussen interne en externe audit en de soort relatie die daaruit ontstaat. Van beide partijen wordt verwacht goed met elkaar samen te werken om op die manier de kwaliteit van de auditdiensten te optimaliseren, de doelstellingen en belangen van de organisatie te behartigen, zodanig dat hun onafhankelijkheid gewaarborgd blijft (Dekker, 2009).

Interne auditfunctie: Interne audit zal op een onafhankelijke en objectieve wijze redelijke zekerheid verschaffen over de adequaatheid en doeltreffendheid van het interne controle systeem om zo waarde toe te voegen en de processen en procedures binnen een organisatie te verbeteren. Deze auditfunctie helpt de organisatie haar objectieven te behalen door de kwaliteit en efficiëntie van het systeem van interne controle en risicobeheersing te evalueren (www.theiia.org, 2010).

Externe auditfunctie: Externe audit omvat de controle door een externe professionele partij die een onafhankelijke en deskundige opinie geeft over het getrouw beeld van de financiële overzichten van de organisatie (Porter, Simon & Hatherly, 2003).

Uitbesteding: het laten uitvoeren van bepaalde bewerkingen of diensten door derden. Wanneer een externe auditor diensten op het gebied van de interne controle en de interne audit verricht, die bij hem zijn uitbesteed door een organisatie (Schaik, 2005).

1.4 Onderzoeksopzet

1.4.1 Inleiding

Aan de hand van een theorie- en praktijkgericht onderzoek is het de bedoeling om in deze eindverhandeling na te gaan hoe de samenwerking tussen de interne en externe audit verloopt in België.

1.4.2 Literatuurstudie

Het theoriegericht onderzoek bestaat uit een uitgebreide literatuurstudie. Hierin wordt eerst en vooral getracht de begrippen "interne audit" en "externe audit" te verduidelijken. Omdat deze begrippen meestal gepaard gaan met verschillende bestaande wet- en regelgevingen, is het noodzakelijk ook hierover kennis te verwerven. Voor wat betreft de interne audit worden de normen van het 'Institute of Internal Auditors' (IIA) geraadpleegd omdat ze wereldwijd de basis

vormen van een interne auditfunctie. Omdat het praktijkprobleem begrensd wordt tot België, zal ook gebruik gemaakt worden van de Belgische Corporate Governance Code (BCGC). De BCGC raadt beursgenoteerde ondernemingen aan een intern auditproces in te richten. Voor wat betreft de externe audit zal het Wetboek van Vennootschappen geraadpleegd worden omdat dit handelt over de onafhankelijkheid van de externe auditor. Verder zal ook regelmatig verwezen worden naar het Instituut van de Bedrijfsrevisoren en de International Standards on Auditing (ISA's). In een eerste hoofdstuk zou ik daarom willen aanvangen met de omschrijving en situering van deze twee begrippen. Dit theoriegericht hoofdstuk zou dan bijgevolg een antwoord moeten bieden op de deelvragen "Wat zijn de taken, verantwoordelijkheden en doelen van de interne en externe auditfunctie binnen een bedrijf?"

Vervolgens zou ik de eigenlijke relatie tussen de interne en externe audit willen analyseren. Deze relatie is al lang een onderwerp van onderzoek. Aan de hand van mijn eerste opzoekingen heb ik dit ook ondervonden. Er werden een aantal onderzoeken hieromtrent uitgevoerd aan de U Hasselt, m.n. "Interne audit in de niet-financiële sector in België" en "Samenwerking tussen de externe auditor en het auditcomité". De resultaten van deze eindverhandelingen zijn bijzonder bruikbaar om te vergelijken met dit onderzoek. Om de relatie tussen de interne en externe audit te kunnen begrijpen, is het van belang deze relatie te bekijken in een context met andere belangengroepen. Voornamelijk het auditcomité zal ik bestuderen omdat het als belangrijkste aanspreekpunt fungeert voor de interne en externe auditdienst. Na de bespreking van de begrippen "interne en externe audit", zou ik willen beginnen met een hoofdstuk dat de relatie tussen beide partijen behandelt. Dit hoofdstuk zou dan een antwoord moeten bieden op de deelvraag "Welke soort relaties bestaan er tussen de interne en externe auditor?".

Tot slot zou ik het fenomeen van uitbesteding van de interne auditfunctie aan een extern bureau willen analyseren op internationaal niveau en vervolgens onderzoeken in België.

Naast een verkennende literatuurstudie in de internationale context om de huidige Belgische situatie te onderzoeken, zal uitgewijd worden naar Nederland. Bijkomend zal gebruik gemaakt worden van een Nederlands onderzoek over de samenwerking tussen de interne auditor en de externe accountant, onderzocht door NIVRA en IIA. Voor het uitwerken van deze uitgebreide literatuurstudie wordt gebruik gemaakt van wetenschappelijke boeken en artikels, tijdschriften en enkele erkende internetsites.

1.4.3 Praktijkonderzoek

Na de literatuurstudie wordt overgegaan naar het empirisch onderzoek. Hier worden de verwachtingen uit de theorie getoetst aan de praktijk.

Voor het empirisch onderzoek wordt een steekproef getrokken uit de populatie van Belgische beursgenoteerde ondernemingen en Belgische auditkantoren. De steekproef wordt enerzijds beperkt tot België omdat onderzoek gedaan zal worden in eigen land. Anderzijds wordt de

steekproef beperkt tot enkel de beursgenoteerde ondernemingen omdat de BCGC deze ondernemingen aanraadt een intern auditproces in te richten. Als onderzoeksaanpak wordt gekozen voor de bevraging van bevoorrechte getuigen. Hiervoor zullen zowel enkele interne auditors van beursgenoteerde ondernemingen – die over een interne afdeling beschikken – als enkele externe auditors/auditkantoren gekozen en gecontacteerd worden alsook een vertegenwoordiger van de IIA. Om de representativiteit te behouden, zullen ongeveer evenveel auditors van elk auditberoep ondervraagd worden zodat een wederzijdse vergelijking mogelijk wordt. Door gebruik van interviews wordt dan getracht de situatie in verband met de interne en externe audit in België zo goed mogelijk weer te geven. De keuze om interviews af te nemen ligt bij het feit dat het persoonlijker is dan bijvoorbeeld een enquête. Hierdoor is het makkelijker meer te weten te komen over de eigen ervaringen, meningen en verwachtingen van de bevrageden.

Na de literatuurstudie en het uitwerken van de theoriegerichte hoofdstukken, kan ik beginnen met het opstellen en afnemen van de interviews. Uit de theorie blijkt dat de interne en externe auditfunctie sterk aan elkaar gerelateerd zijn. Ieder heeft haar eigen taken, verantwoordelijkheden en doelen maar er wordt ook van hen verwacht met elkaar samen te werken. Richards (2003) stelt dat er verschillende samenwerkingsrelaties tussen de interne en externe auditors kunnen voorkomen gaande van geen samenwerkingsrelatie, kostenvoordeelsamenwerkingsrelatie, gedeelde samenwerkingsrelatie tot een nauwe samenwerkingsrelatie. Aan de hand van mijn empirisch onderzoek zou ik deze variëteit willen verduidelijken door een en ander te onderzoeken zoals: hoe elke functie georganiseerd is, welke taken en verantwoordelijkheden ze voor hun rekening nemen, welke verwachtingen ze van elkaar hebben, welke soort relaties er bestaan tussen de interne en externe auditors en eventueel ook met het auditcomité, welke houding beide partijen aannemen ten opzichte van de verschillende wet- en regelgevingen en hoe zij staan tegenover het wettelijke verbod van uitbesteding van de interne auditfunctie aan de externe auditor.

Na het afnemen en verwerken van de interviews zal ik de antwoorden van de verschillende bevrageden met elkaar vergelijken en deze resultaten toetsen aan de theorie. Wat betreft het Nederlandse gedeelte van het onderzoek zouden de onderzoeksresultaten vergeleken kunnen worden met deze van de Nederlandse studie om eventuele verschillen tussen de Belgische en Nederlandse praktijk te ontdekken.

Het empirisch onderzoek zou – naast de literatuurstudie – de mogelijkheid moeten bieden om verdere antwoorden te kunnen formuleren op de deelvragen en de centrale onderzoeksvraag. Op basis hiervan hoop ik een aantal conclusies te kunnen trekken die voor het bedrijfsleven relevant kunnen zijn zodat dit de ondernemingen ten goede komt.

HOOFDSTUK 2 INTERNE AUDIT

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal het begrip "interne audit" worden verduidelijkt in het kader van de verschillende bestaande wet- en regelgevingen. Risicobeheersing, corporate governance, interne audit en externe audit hebben de laatste jaren een hele evolutie gekend, waarbij de verschillende componenten niet los van elkaar kunnen gezien worden. De externe audit wordt in het volgende hoofdstuk toegelicht.

In dit hoofdstuk bespreken wij een aantal kernpunten van de standaarden van het 'Institute of Internal Auditors' (IIA), die wereldwijd de basis vormen van de interne auditfunctie, en van de Corporate Governance Code voor beursgenoteerde ondernemingen in België, die beursgenoteerde ondernemingen aanbeveelt een intern auditproces in te richten. Dit hoofdstuk zou dan bijgevolg een antwoord moeten bieden op de deelvraag: "Wat zijn de taken, verantwoordelijkheden en doelen van de interne auditfunctie binnen een bedrijf?"

2.2 Definitie

Er zijn veel overeenkomsten in de verschillende gepubliceerde definities van interne audit. De meeste definities zijn gebaseerd op het concept "interne controle als onafhankelijke dienst aan de organisatie voor het nazicht van systemen van interne controle" (Pickett, 2005). Het IIA is een internationale organisatie die zich bezighoudt met de belangen van het interne auditberoep en is de belangrijkste organisatie van het beroep. Hun definitie van interne audit kan daarom als gezaghebbend worden beschouwd en wij zullen dan ook bijzondere aandacht besteden aan de aanpassingen die zij in 1999 in de definitie hebben doorgevoerd.

Het interne auditberoep is bijna uitsluitend onderhevig aan zelfregulering. Een belangrijke factor in die zelfregulering is het IIA. Kenmerkend is de sterke internationale dimensie van het interne auditberoep. In 1941 werd het IIA opgericht in New York door en voor de interne auditors. Het IIA heeft als doel het interne auditberoep te vertegenwoordigen, standaarden en richtlijnen vast te leggen en opleidings- en navormingsprogramma's te organiseren. In de jaren zeventig verhuisde het hoofdkantoor van New York naar Altamonte Springs in Florida (www.theiia.org, 2010). In 1977 werd het Instituut van Internal Auditors Belgium opgericht als een Benelux Instituut en in 1998 als een Belgisch Instituut. Over de jaren heen is dit Instituut gegroeid in grootte en in status (www.iiabel.be, 2010).

In 1994 had het IIA in zijn *Statement of Responsibilities of Internal Auditing* 'interne audit' als volgt geformuleerd (www.theiia.org, 2010):

"Internal auditing is an independent appraisal function established within an organisation to examine and evaluate its activities as a service to the organisation. The objective of internal auditing is to assist members of the organisation in the effective discharge of their responsibilities. To this end, internal auditing furnishes them with analyses, appraisals, recommendations, counsel, and information concerning the activities reviewed. The audit objective includes promoting effective control at reasonable cost."

Omdat het interne auditberoep de laatste jaren sterk veranderd is, moest de definitie worden aangepast. De interne auditors zijn nu niet enkel verantwoordelijk voor het meten en evalueren van de effectiviteit van de interne controles, maar ook voor het aanreiken van verbeteringen van de activiteiten en het leveren van toegevoegde waarde aan de organisatie. De verhoogde aandacht voor risicomanagement en corporate governance hebben in veel organisaties ook nieuwe functies doen ontstaan die overlappen met het traditionele domein van de interne auditor.

Dergelijke veranderingen hebben kansen gecreëerd voor het beroep om de fundamentele opzet na te kijken en eventueel opnieuw te overwegen. In 1997 heeft de *IIA's Guidance Task Force (GTF)*, een speciaal comité van het Instituut, de bestaande professionele standaarden en richtlijnen dan ook herzien en verbeterd. Het GTF deed aanbevelingen die gepubliceerd werden door het IIA als *"A Vision for the Future: Professional Practices Framework for Internal Auditing"*. De initiële aanbeveling van het GTF was de Raad van Bestuur van het IIA te belasten met het vaststellen van een bredere definitie van interne audit. Het voorstel om de vorige definitie en de missie van interne audit bij te sturen en aan te passen tot een bredere, nieuwe definitie moest het auditberoep een duidelijke richting bieden die beantwoordt aan de organisationele behoeften van het nieuwe millennium. De nieuwe definitie reflecteert niet alleen de veranderingen die zich reeds hebben voorgedaan binnen het beroep; het begeleidt de interne auditors ook in de richting van een meer invloedrijke rol die ze zullen innemen in de toekomst. Hierdoor worden de beperkingen, die de ontwikkeling van het beroep eerst in de weg stonden, verminderd (Chapman, 2004 en Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999). Sinds juni 1999 hanteert het IIA dan ook de volgende definitie van interne audit (www.theiia.org, 2010):

"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organisation's operations. It helps an organisation accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."

Onderzoek heeft volgens de GTF ook aangetoond dat de oude definitie van interne audit het beroep niet effectief promootte in de competitieve markt. (Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999). Voor 1999 lag de klemtoon op een loutere evaluatie van de systemen van interne controle. In de nieuwe definitie worden consultingdiensten toegevoegd aan de traditionele assurediensten en wordt ook de nadruk gelegd op het leveren van toegevoegde waarde aan de organisatie. Tenslotte is er

volgens de huidige definitie naast de evaluatie van interne controle ook een evaluatie van risicomanagement en governance noodzakelijk (Colbert, 2002). Het interne auditberoep wil dynamisch zijn en proactief inspelen op de kansen en uitdagingen in de veranderende omgeving (Messemaeckers van de Graaff, 2006).

De hernieuwde definitie weerspiegelt de algemene opdrachten van de interne auditors binnen een organisatie en is opgebouwd uit belangrijke onderdelen die de basis vormen van de interne auditprincipes. Door een analyse uit te voeren van de vijf fundamentele concepten waaruit de definitie is opgebouwd, kan een verdere verduidelijking gemaakt worden. De vijf concepten zijn: onafhankelijkheid en objectiviteit, assurance- en consultingactiviteiten, waarde toevoegen, organisationele doelstellingen en een systematische, gedisciplineerde benadering.

Het eerste concept is dat interne audit een onafhankelijke, objectieve activiteit is. Waar de vorige definitie omschrijft dat interne audit een onafhankelijke functie is binnen een organisatie, wordt nu rekening gehouden met een verschuiving van een louter onafhankelijk interne auditor naar een auditor die in alle vrijheid en in alle objectiviteit het auditwerk uitvoert. Het GTF breidde het concept van onafhankelijkheid uit omdat het van mening was dat onafhankelijkheid een variabele is die – afhankelijk van een aantal factoren – in belang en interpretatie kan veranderen. De onafhankelijkheid van het interne auditberoep is echter fundamenteel. Onafhankelijkheid wordt vooral bereikt door de interne auditactiviteit binnen de organisatie te organiseren. De zin 'binnen een organisatie' is echter weggelaten in de nieuwe definitie omwille van een verschuiving naar meer uitbesteding van de functie. Het IIA veronderstelde dat wanneer de omvang van de diensten toeneemt, het moeilijker wordt om de diversiteit van de relevante vaardigheden binnen de organisatie te handhaven tegen een redelijke kost. Het weglaten van de zin betekent echter niet dat het uitoefenen van de functie binnen de organisatie niet meer relevant is. De interne auditfunctie moet nog altijd beheerd worden binnen de organisatie.

Het tweede concept verwijst naar een fundamentele verandering in de rol van de interne audit. De vorige definitie houdt geen rekening met deze uitbreidende rol en de groei van de interne auditfunctie binnen organisaties. De verandering houdt in dat zowel Assurance- als consultingactiviteiten een volledig onderdeel van de interne auditfunctie zijn geworden. Hierdoor beweegt het beroep zich naar een meer proactieve, klantgeoriënteerde benadering (Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999 en Munro & Stewart, 2010). Het concept van assurediciënten impliceert dat het beroep waarde kan toevoegen aan de organisatie doordat het een onafhankelijke beoordeling maakt van het risicomanagement, controle en corporate governance (Colbert, 2002). Op die manier vergroten de assurediciënten de betrouwbaarheid van gegevens en activiteiten. De interne audit moet advies en ondersteuning kunnen bieden aan het management. Bij de uitoefening van consultingdiensten daarentegen moet de interne auditor ook rekening houden met de impact van risico's wanneer de organisationele doelstellingen bereikt moeten worden. Hierbij geeft de auditor zijn oordeel over de mate waarin de organisatie erin is geslaagd om het bedrijfsproces en de daarmee samenhangende risico's te beheersen. Wanneer de auditor tekortkomingen vaststelt, zal hij aanbevelingen doen ter verbetering (Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999 en Munro & Stewart, 2010). We merken dus op dat de traditionele

assurancediensten worden aangevuld met bijkomende consultingdiensten. Het management van de organisatie bepaalt echter welke types van diensten het meeste waarde toevoegen aan hun omgeving. Het feit dat de interne auditfunctie een activiteit is, is belangrijk. Dit wil zeggen dat het een goed omschreven dienst is. In de definitie van het IIA wordt namelijk beklemtoond dat de interne audit geëvolueerd is tot een beroep waarbij het aanbieden van zowel assurance- en consultingdiensten van groot belang is geworden (Chapman, 2004).

Het derde concept is het waardetoevoegend aspect van de interne audit. Als een dienst moeten de interne auditors eerst en vooral de behoeften van de organisatie begrijpen. De rol van de interne auditdienst is dat het een voordeel moet bieden voor de organisatie. Onderzoek toont aan dat de meeste interne audits waarde toevoegen aan de organisatie omdat zij niet alleen het management maar ook het auditcomité informeren over de effectiviteit van de controlestructuren (Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999). Hierdoor zijn het management en het auditcomité beter op de hoogte van de rollen en de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie. Hierdoor kijkt de organisatie meer naar het beroep als een functie die haar kan helpen de geloofwaardigheid – die geschaad werd door de recente financiële schandalen – op te krikken. In de extreme competitieve wereld van vandaag is er behoefte aan meer waardetoevoegende diensten. Dit moet een drijfveer vormen voor de interne afdeling en deze drijfveer zou het auditproces moeten leiden (Chapman, 2004 en Holm & Laursen, 2007).

Het vierde concept focust zich op het aspect dat de interne audit de organisatie kan helpen haar doelstellingen te verwezenlijken. De rol van de interne audit wordt georganiseerd rond de algemene doelstellingen van de organisatie waarbij de interne auditors zich richten op de kritische succesfactoren en kernprocessen van de organisatie. Het succesvol maken van een organisatie staat hierbij centraal en is de ultieme beweegreden voor corporate governance, risicomanagement, interne controle en interne audit. Het interne auditberoep moet problemen en oplossingen bekijken vanuit het perspectief van de gehele waardeketen. Het lange termijn succes moet de interne afdeling hierbij sturen. Organisaties die geen goede systemen hebben ontwikkeld zullen op korte termijn te maken krijgen met regelgevers en op lange termijn falen. De interne auditors zijn de professionals die bij de uitoefening van hun functie rekening moeten houden met de drie dimensies: risicomanagement, controle en governanceprocessen (Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999 en Holm & Laursen, 2007). Risicomanagement gaat verder in op de assurance- en consultingdiensten die het interne auditberoep uitvoert om waarde toe te voegen aan de organisatie (Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999 en Munro & Stewart, 2010). Risicomanagement heeft betrekking op het begeleiden van de activiteiten binnen de organisatie terwijl op hetzelfde moment rekening wordt gehouden met de gevolgen van mogelijke risico's (Colbert, 2002). Meer dan ooit wordt de klemtoon gelegd op een goed risicomanagementproces binnen de organisatie. Dit is meer dan louter een auditmiddel. Een goede risicobeoordeling en een goed risicomanagement moet worden gehandhaafd door het management maar interne audit heeft hierin een toezichhoudende rol, zoals de definitie benadrukt (Chapman, 2004). Controle wordt door het IIA gedefinieerd als elke actie die ondernomen wordt door het management, de raad van bestuur en andere partijen om het risicomanagement te verhogen. Hierdoor is er meer zekerheid dat de doelstellingen van de organisatie verwezenlijkt kunnen worden (Colbert, 2002). De interne

auditors moeten met dergelijke controle-activiteiten rekening houden. De organisatie haalt er het grootste belang uit wanneer de interne audit voornamelijk rekening houdt met financiële controles die de organisatie toepast. Corporate governance is een fenomeen dat de laatste jaren steeds belangrijker is geworden. De interne audit wordt bij het governanceproces als een belangrijk hulpmiddel gezien (Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999). Corporate governance is gerelateerd aan zowel de interne controles als aan risicomanagement. Het governanceproces is samengesteld uit procedures die gebruikt worden door de vertegenwoordigers van de stakeholders van de organisatie om toezicht te houden op de risico- en controleprocessen van het management (Colbert, 2002). De interne auditors gaan namelijk de governancestructuren binnen de organisatie bekijken en aanbevelingen ter verbetering voorleggen aan het management en het auditcomité. Doordat de interne auditfunctie gezien wordt als een integraal deel van deze drie dimensies, kan het een diepgaand effect hebben op de trots van de auditors omdat het beroep nu meer erkend wordt (Chapman, 2004). Dit aspect van de definitie heeft echter een aantal gevolgen voor de aanwerving, de training, en de teambuildingactiviteiten van de interne afdeling alsook voor de professionele richtlijnen opgesteld door het IIA.

Het vijfde concept is de systematische, gedisciplineerde benadering. Interne audit is een volledig ontwikkeld beroep waarvan verwacht wordt dat het kwalitatief hoogstaande diensten biedt. Opdat er kwaliteit geleverd kan worden, is het vereist dat het beroep met professionele standaarden en richtlijnen werkt en er een garantie voor de naleving ervan is. De systematische, gedisciplineerde benadering kan het best gerealiseerd worden door het beter te integreren met de management- en governanceprocessen in de organisatie waarvan de interne audit deel uitmaakt (Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999).

De GTF is ervan overtuigd dat de nieuwe definitie noch afbreuk doet aan de kwaliteit, noch aan de omvang van de traditionele diensten. Deze activiteiten zullen voortduren zolang organisaties er waarde in zien. Door het snelle tempo van de veranderingen moet de interne audit echter de nieuwe kansen grijpen om blijvend aan de organisatorische behoeften te voldoen. De nieuwe definitie is ook bedoeld om het zelfbeeld van het auditberoep te verbreden en haar volledige participatie in de groeiende markt voor interne auditdiensten te stimuleren (Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999 en Messemaeckers van de Graaff, 2006). *The Internal Auditing Standards Board van het IIA (IASB)* is reeds begonnen met het ontwikkelen van een *Professional practice framework* voor standaarden en richtlijnen die verankerd zijn aan de nieuwe definitie. Het Instituut is ook actief met het identificeren van gebieden waar standaarden moeten veranderen. Het IIA begeleidt het internationale auditberoep niet alleen met standaarden maar ook met tal van extra middelen om de interne auditors te helpen zodat zij wereldwijd hun best practices kunnen implementeren in de steeds veranderende en groeiende omgeving. Deze extra middelen omvatten adviezen, richtlijnen, rapporten en hulpmiddelen die beschikbaar zijn om gebruik te kunnen maken van de specifieke componenten van het *International professional practice framework* (www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/, 2011). Aangezien deze problemen worden aangepakt, is het GTF ervan overtuigd dat het beroep zijn plaats zal beveiligen in de eenentwintigste eeuw (Krogstad, Ridley & Rittenberg, 1999).

2.3 Rapporteren over interne controle, risicomanagement en corporate governance

De definitie van het IIA beklemt dat de evaluatie van interne controle, risicomanagement en corporate governance noodzakelijk zijn (Colbert, 2002). De middelen waarop de interne audit zich baseert, zijn uitgebreider om te kunnen voldoen aan de hoge vraag. In de volgende jaren verwacht men van het interne auditberoep dat het meer rollen en verantwoordelijkheden zal opnemen om het risicomanagement, de organisatorische complexiteit en kosten, en de deelname in strategische- en governance processen te kunnen verbeteren. De meer uitgebreide rollen en verantwoordelijkheden, samen met de ruimere openbaarmakingregels, creëren opportuniteiten voor de interne auditors om te rapporteren over interne controle, risicomanagement en corporate governance. Wanneer interne auditors in elk van de drie gebieden hun oordeel geven, kunnen zij daarbij gebruik maken van de *Practice Guide, Formulating and Expressing Internal Audit Opinions* van het IIA.

Interne auditors gebruiken traditioneel een risicogebaseerde benadering wanneer zij de interne controles van de organisatie gaan auditeren. Bij het evalueren van en rapporteren over de interne controles heeft de auditor als doel de effectiviteit en efficiëntie van de activiteiten te verbeteren, de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving te vergroten, de activa te beschermen en erop toe te zien dat de toepasselijke wet- en regelgeving wordt nageleefd. De verantwoordelijkheid voor het handhaven en implementeren van effectieve interne controles ligt bij het management. De rol van de interne auditor is inzicht te verwerven in de interne controles van de organisatie waardoor een betere audit van de financiële staten doorgevoerd kan worden. De auditor zal naast het verwerven van inzicht in de interne controles ook de systemen van interne controle testen om een bepaalde mate van zekerheid te bekomen.

Alle organisaties worden geconfronteerd met een verscheidenheid van risico's die de betrouwbaarheid van de financiële overzichten en de effectiviteit van de interne controles kunnen beïnvloeden. Een effectieve beoordeling en een passende rapportering van het risicomanagement van de organisatie vereist van de interne auditors dat zij het risicoproces van begin tot eind goed begrijpen. De interne auditors dienen daartoe de risico's te identificeren en te meten. Op basis daarvan kunnen zij een oordeel vellen over de risico's. Hun bevindingen moeten ze communiceren naar het auditcomité, het management en andere stakeholders (Rezaee, 2010). *The engagement letter* is het contract tussen de interne auditor en het management waarin duidelijk wordt omschreven welke verantwoordelijkheden toekomen aan elke partij. Op die manier wordt het management op de hoogte gebracht van de bevindingen die de interne auditors zullen leveren met betrekking tot het risicomanagement en de interne controles. Wanneer de interne auditor tijdens het verwerven van inzicht in de interne controles zwakke punten identificeert, kan hij gebruik maken van een *management letter*. In de *management letter* zal de interne auditor zijn bevindingen, samen met aanbevelingen, toelichten aan de klant (Van Sertima, 2005). PricewaterhouseCoopers heeft een onderzoek gevoerd, genaamd "The findings of Internal Audit 2012" waaruit blijkt dat de verschuiving naar een meer risicogerelateerde benadering van interne audit gedreven wordt door vijf trends. Eerst en vooral is er sprake van een toenemende globalisatie

doorheen de jaren die geleid heeft tot een stijging van de vraag naar interne auditdiensten. Wanneer organisaties actief zijn in meerdere gebieden, wordt het moeilijker voor de interne audit om de gerelateerde risico's te identificeren en te beoordelen. Een effectieve risicobeoordeling is hierbij dus van belang. Vervolgens zal een risicogerelateerde benadering ervoor zorgen dat interne auditors assurance diensten uitvoeren over zowel risico's als controles. Deze evolutie is consistent met de definitie van het IIA. De rollen van de interne afdeling zijn namelijk gestegen en zijn het resultaat van de technologie, de nieuwe wetgeving, ethiek, risicomanagement en controle. Factoren die zorgen voor meer verantwoordelijkheden van het interne auditberoep zijn de doorlopende auditing, Enterprise Risk Management (ERM), fraudedetectie en de globalisatie. De derde trend is het stijgende belang van technologie bij de controles die voortdurend uitgevoerd worden en fraudedetectie. Interne auditors moeten hierbij kunnen omgaan met meer gesofisticeerde technologische middelen. Omdat interne auditors zich de komende jaren meer zullen focussen op continue auditing, is een effectieve risicobeoordeling en controle van de risico's meer een tijdsdimensie geworden waarbij er audits op verschillende momenten van het jaar zullen plaatsvinden. Hierdoor zal ook het jaarlijkse auditplan voortdurend geüpdate moeten worden zodat het aangepast is aan de eventuele bevindingen die de interne auditors in de loop van hun regelmatige audits zullen doorvoeren. Tenslotte is er het fenomeen dat doorheen de jaren een tekort aan audittalent zal ontstaan. Door globalisatie, technologieontwikkeling en grotere behoefte aan fraudedetectie wordt immers van de interne auditors verwacht dat zij hierover de kennis en vaardigheden hebben. De risicogerelateerde benadering vereist van de auditors dat zij in staat zijn risico's te identificeren en fraude te detecteren en daarbij eventueel gebruik maken van IT-audits. De Chief Auditor Executive (CAE) moet op zoek gaan naar personen die de kennis en de vaardigheden bezitten om op de veranderende omgeving te kunnen inspelen (Bartolucci et al., 2008). Een interne auditfunctie kan daarom verbeterd worden door betere mensen in te zetten, een betere risicobeoordeling te maken, de technologie beter te gebruiken, betere technieken toe te passen die waarde toevoegen en de efficiëntie verhogen, een externe kwaliteitsbeoordeling te laten doorvoeren en een betere kennis te verwerven van de beperkingen gerelateerd aan het beroep (Hirth Jr., 2008).

Het verbeteren van corporate governance en het verhogen van de betrouwbaarheid van de financiële staten wint aan belang bij de regelgevers, de gemeenschap en het auditberoep. Een goede werkrelatie tussen de interne afdeling en het auditcomité kan de effectiviteit van corporate governance verbeteren. De relatie tussen beide partijen wordt later verder toegelicht. Het belang om te rapporteren over corporate governance zal de interne auditors ertoe drijven een oordeel te formuleren over de visie, missie en strategieën van de organisatie, over de effectiviteit van de raad van bestuur en over het geheel van de corporate governance van de organisatie. Hun bevindingen moeten ze communiceren naar de stakeholders met inbegrip van de raad van bestuur, het management, externe auditors en regelgevers (Holm & Laursen, 2007 en Rezaee, 2010). Zo geformuleerd lijkt dit een niet te realiseren opdracht.

2.4 Conflicten

De interne auditfunctie moet in staat zijn om te kunnen voldoen aan de variërende, en soms wel conflicterende, behoeften van haar klanten. De drie belangrijkste belangengroepen voor de interne auditfunctie zijn het auditcomité, het uitvoerend management en het lijnmanagement. Conflicten tussen de interne auditors en hun klanten kunnen ontstaan door slechte communicatie of door onrealistische verwachtingen. Interne auditors hebben verschillende middelen om communicatiekanalen te creëren met hun klanten. Voorbeelden van dergelijke communicatiekanalen zijn enerzijds de definitie van interne audit die het IIA in 1999 formuleerde en anderzijds *the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) internal control framework*. Auditors die deze middelen effectief gebruiken, kunnen hun belang voor de organisatie vergroten.

De beste manier om deze potentiële conflicten toe te lichten is door de definitie van interne audit te analyseren met de verschillende behoeften van haar respectievelijke belangengroepen. De eerste vier componenten van de definitie – onafhankelijkheid, objectiviteit, assurance en consultingdiensten – vertegenwoordigen de eigenschappen van de activiteit van interne audit, gebaseerd op het toevoegen van waarde en het verbeteren van de activiteiten van de organisatie. De laatste drie componenten van de definitie – risicomanagement, controle en governance – vertegenwoordigen de processen die geëvalueerd en verbeterd worden door de systematische, gedisciplineerde benadering waar de interne auditfunctie gebruik van maakt om de doelstellingen van de organisatie te verwezenlijken. Uit de analyse blijkt dat de prioriteiten van elke belangengroep verschillen. Het auditcomité streeft naar een onafhankelijke, objectieve interne afdeling die zekerheid kan bieden dat de financiële controles adequaat zijn. Hierdoor wordt voldaan aan de vereisten van de raad van bestuur en wordt meer zekerheid geboden dat de organisatie voldoet aan de naleving van de toepasselijke wet- en regelgeving. Het uitvoerend management wil zekerheid dat de structuren en processen van de organisatie goed werken om zo de doelstellingen beter te verwezenlijken. Het lijnmanagement geeft de voorkeur aan consultingdiensten omdat deze de organisatie zullen helpen de verschillende risico's te identificeren waardoor de doelstellingen van de organisatie beter verwezenlijkt kunnen worden.

Potentiële conflicten ontstaan ook wanneer de drie doelstellingen van het *COSO internal control framework* geëvalueerd worden vanuit de perspectieven van de drie belangrijkste belangengroepen van interne audit. De drie doelstellingen van het *COSO internal control framework* zijn: operationele effectiviteit en efficiëntie, betrouwbaarheid van de financiële rapportering en de naleving van de toepasselijke wet- en regelgeving. Het auditcomité, het uitvoerend management en het lijnmanagement hechten aan elke doelstelling een verschillend belang. Zo verlangt het auditcomité en het uitvoerend management van de interne audit dat het toeziet op de betrouwbaarheid van de financiële rapportering. Het lijnmanagement daarentegen verlangt van de interne audit dat het de operationele effectiviteit en efficiëntie binnen de organisatie verbetert.

Er zijn verschillende basisconflicten die kunnen ontstaan doordat de drie belangengroepen elk een andere behoefte voorop stellen. Het uitvoerend management en het lijnmanagement waarderen

niet altijd de behoefte voor onafhankelijkheid van de interne auditors, dat voortvloeit uit het governance proces. Het uitvoerend management en het lijnmanagement beschouwen de interne audit namelijk als een afdeling die voor hen werkt terwijl de interne audit ook rapporteert aan het auditcomité. Zij beschouwen de rapportering aan het auditcomité enkel als een middel om te voldoen aan de corporate governance vereisten. Hierdoor is het management van mening dat de interne auditors geen echte teamspelers zijn omdat er wordt aangedrongen op het behoud van hun onafhankelijkheid. Het auditcomité daarentegen hecht wel een groot belang aan de onafhankelijkheid van de interne audit. Vervolgens zal de interne auditafdeling in de ogen van de belangengroepen niet objectief zijn wanneer de interne auditors een proces auditeren dat zij voor een deel ook zelf opgezet hebben. Vele personen zien de interne audit verder als een financiële functie die moet verzekeren dat alle financiële controles adequaat zijn. In werkelijkheid focussen de interne auditors zich op de hogere operationele risico gebieden.

Het managen van deze conflicten is een taak die weggelegd wordt voor het hoofd van de interne auditafdeling (Chief Auditor Executive). Om het belang van de interne audit voor de organisatie te vergroten, moet het hoofd van de interne auditafdeling potentiële conflicten identificeren en oplossen zodat de drie belangengroepen tevreden zijn. Men kan hiertoe verschillende acties ondernemen. Eerst en vooral kan het hoofd een professionele organisatie inhuren die een onafhankelijke kwaliteitsbeoordeling verricht van de interne auditafdeling. Men kan ook de componenten van de definitie van interne audit gebruiken als een raamwerk om te discussiëren met de belangengroepen. Door discussie kan er gestreefd worden naar consensus in verband met focus van de interne audit. Het hoofd van de interne auditafdeling kan ook onderzoek verrichten naar de klantentevredenheid en dergelijke om feedback te verkrijgen over de kwaliteit van het auditproces. Open communicatie met de belangrijkste belangenpartijen zal zorgen voor een betere verstandhouding over de rol van de interne audit (Drent, 2002).

2.5 Normen van het IIA

2.5.1 Professional Practices Framework

Het *Professional Practices Framework (PPF)* levert een context voor interne auditactiviteiten die in lijn liggen met andere mechanismen van corporate governance. De interne auditactiviteit is een deel van een systeem van interne controle en draagt bij tot de governancestructuur van een organisatie. Het PPF vormt een leidraad voor de interne auditors en bestaat uit de definitie van interne audit, de deontologische code (*Code of Ethics*), de interne auditstandaarden (*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*) en *Practice Advisories* en *Development and Practice Aids* (www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/, 2011).

2.5.1.1 Code of Ethics

Een deontologische code is een managementinstrument waarbij ondernemingswaarden, verantwoordelijkheden en verplichtingen, ethische ambities en de manier waarop een activiteit of onderneming functioneert, worden gecommuniceerd. Verder geeft een deontologische code raad over hoe gekozen kan worden tussen goed en slecht in moeilijke situaties (www.ibe.org, 2010). De *Code of Ethics* van het IIA heeft als doel een ethische cultuur te promoten binnen het interne auditberoep. (www.theiia.org, 2010). De *Code of Ethics* is van toepassing op alle individuele interne auditors en organisaties die lid zijn van het IIA en die interne auditactiviteiten verrichten. De Code of Ethics bestaat uit twee componenten: vier principes en twaalf gedragsregels. De vier principes zijn: integriteit, objectiviteit, confidentialiteit en bekwaamheid. De integriteit van de interne auditors vormt een basis dat de beoordelingen van de interne auditors betrouwbaar zijn en creëert op die manier vertrouwen in de interne auditor. Bij het onderzoeken van de activiteiten en processen maken de interne auditors gebruik van informatie die objectief verzameld, geëvalueerd en gecommuniceerd moet worden. De interne auditors moeten hierover een beoordeling geven en mogen hierbij niet beïnvloed worden door eigenbelangen of oordelen van anderen. Verder mogen de interne auditors de informatie en waarden waarover zij beschikken niet naar buiten brengen zonder geldige toestemming. Zij hebben met andere woorden een geheimhoudingsplicht. Ook moeten de interne auditors over voldoende kennis, ervaring en vaardigheden beschikken om de interne auditdiensten met de nodige bekwaamheid te kunnen uitvoeren. De gedragsregels versterken de principes en geven gedetailleerd weer welke interne auditgedragingen toegestaan of verboden zijn (www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/, 2011).

2.5.1.2 Standards for the Professional Practice of Internal Auditing

The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing van het IIA zijn een primaire bron van richtlijnen voor de interne auditors. De standaarden beschrijven de aard en de karakteristieken van interne auditactiviteiten. Ze leveren ook kwaliteitscriteria waartegen de prestaties van interne audit geëvalueerd kunnen worden. In wezen dienen de standaarden als leidraad om de kwaliteit, de geloofwaardigheid en de bekwaamheid van het interne auditberoep te verbeteren en te beschermen (Goepfert, 2006). *The Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (SPPIA)* bestaan uit drie verplichte standaarden. Het naleven van de standaarden is essentieel om aan de verantwoordelijkheden van het interne auditberoep te kunnen voldoen (Colbert, 2002). *The International Auditing Standards Board (IASB)* is een orgaan dat zich bezighoudt met het opstellen van de standaarden. De ontwikkeling van de standaarden is een evoluerend proces waarbij de IASB steun kan gebruiken van de IIA-leden (Miller, 1999).

Ten eerste zijn er de eigenschapstandaarden (attribute standards) die de karakteristieken van individuen en organisaties die interne auditactiviteiten verrichten, beschrijven. De onderwerpen van deze standaarden zijn: doel, autoriteit en verantwoordelijkheid (zoals beschreven in een auditcharter); onafhankelijkheid en objectiviteit; bekwaamheid en professionaliteit; kwaliteitsbeoordeling en verbeteringsprogramma's. Competentie-eisen gelden zowel individueel als

collectief. De interne auditors moeten over goede vaardigheden beschikken en zich voortdurend bijscholen zodat de resultaten effectief gecommuniceerd zullen worden. Een goede kennis, ervaring en andere vaardigheden zijn daarbij essentieel. De PPF beveelt de interne auditors aan zich te laten certificeren en zich op professioneel vlak voortdurend te ontwikkelen. Het concept van onafhankelijkheid is zowel van toepassing op de interne auditactiviteiten als op de interne auditors zelf. De individuele onafhankelijkheid hangt af van de objectiviteit van elke interne auditor (www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/, 2011). De concepten van onafhankelijkheid en objectiviteit werden onder paragraaf 2.2 al nader toegelicht. Mogelijke belangenconflicten of beperkingen in de uitvoering van het werk kunnen de onafhankelijkheid bedreigen. Dergelijke beperkingen en de mogelijke gevolgen moeten duidelijk gecommuniceerd worden naar het auditcomité (Colbert, 2002). De meeste organisaties ondernemen een externe kwaliteitsbeoordeling om te voldoen aan *The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* van het IIA. De standaarden vereisen dat dergelijke kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt om de vijf jaar en verricht wordt door externe auditors, externe consultants of interne auditors van andere organisaties. Het doel van zo'n kwaliteitsbeoordeling is om de prestaties van de interne auditactiviteiten te beoordelen. Hierbij wordt een formeel rapport opgesteld waarin een oordeel wordt gegeven over de mate waarin de interne auditactiviteiten effectief zijn en voldoen aan de toepasselijke standaarden zodat er eventuele verbeteringen aangebracht kunnen worden. Dergelijk rapport is niet alleen bruikbaar voor de externe auditors, maar ook voor de interne auditor, het auditcomité, het management en de raad van bestuur. Bij het uitvoeren van de kwaliteitsbeoordeling kan onder andere gebruik gemaakt worden van interviews met stakeholders, het auditplan, het interne auditcharter, werkdocumenten, de relatie tussen de interne audit en haar belanghebbenden en een beoordeling van de vooruitgang ten opzichte van de vorige kwaliteitsbeoordeling (Kinsella, 2010).

De uitvoeringsstandaarden beschrijven de aard van de interne auditactiviteiten en hebben betrekking op de uitvoering van de interne auditverplichtingen door elk individu. Ze voorzien ook kwaliteitscriteria waarmee de prestaties van de auditdiensten gemeten kunnen worden. De algemene aspecten in verband met deze standaarden zijn: beheer van de interne auditactiviteit, de aard van het werk, de planning van de verplichtingen/afspraken, de uitvoering van de verplichtingen/afspraken, de communicatie van de resultaten, de controle van de stand van zaken en de acceptatie van het management in verband met de risico's.

Tenslotte werken de implementatiestandaarden de eigenschap- en de uitvoeringsstandaarden verder uit. De eigenschapstandaarden en de uitvoeringsstandaarden passen de interne auditdiensten algemeen toe. De implementatiestandaarden passen deze twee standaarden toe op specifieke audittypes. De implementatiestandaarden behandelen eveneens kwesties die geassocieerd kunnen worden met bepaalde sectoren, regio's of diensten.

De interne auditors moeten deze drie soorten standaarden toepassen bij de uitvoering van zowel hun Assurance- als consulting diensten. Wanneer een interne auditor een assuredienst uitvoert, moet hij een onafhankelijke beoordeling maken van het risicomanagement, controle of corporate governance. Wanneer een interne auditor een consultingdienst moet uitvoeren, wordt er een

overeenkomst met de klant gemaakt over de aard en de omvang van het auditwerk. Deze overeenkomst is ook gerelateerd aan het risicomanagement, controle of corporate governance. De resultaten van de Assurance- en consultingactiviteiten helpen het management bij het verwezenlijken van de doelstellingen van de organisatie. In tegenstelling tot de implementatiestandaarden, is er maar één set van eigenschap- en uitvoeringsstandaarden (www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/, 2011).

2.5.1.3 Practice Advisories

De *Practice Advisories (PAs)* voorzien de interne auditors van een leidraad die wordt aanbevolen door het IIA maar niet verplicht is. De PAs beschrijven de beste praktijken die de interne auditors kunnen helpen wanneer ze de *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* gebruiken. Sommige PAs interpreteren de standaarden en zijn van toepassing voor alle interne auditactiviteiten. Andere PAs geven advies voor specifieke industrieën, geografische regio's of bepaalde onderwerpen (www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/, 2011).

2.5.1.4 Development and Practice Aids

Het PPF bestaat voor het grootste gedeelte uit de *Development and Practice Aids*. Het zijn hulpmiddelen die training en opleiding voorzien aan de interne auditors door middel van opleidingscursussen, onderzoeksrapporten en andere producten en diensten. Ze zijn vooral bruikbaar voor de aanpak van nieuwe en evoluerende gebieden en suggereren de beste praktijken (www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-guides/, 2011). Naast het gebruik van de *Development and Practice Aids*, kunnen de interne auditors ook de aanbevelingen in *The Practice Guide* van het IIA raadplegen. Daarbij moeten de interne auditors hun doelstellingen en beperkingen begrijpen alsook hun opportuniteiten en kansen overwegen wanneer zij een oordeel over interne controle geven. De interne auditors kunnen aanbevelingen maken over bepaalde acties om de interne controles te verbeteren (Rezaee, 2010 en www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-guides/, 2011).

2.6 Wetgeving corporate governance en interne audit

2.6.1 Inleiding

Aanleiding voor de toenemende belangstelling van de interne auditfunctie zijn de verschillende boekhoudschandalen rond corporate governance of deugdelijk ondernemingsbestuur. Denk hierbij aan het Amerikaanse Enron-schandaal en later het in Europa Parmalat, Ahold en Lernout en Hauspie. Deze financiële mislukkingen leidden wereldwijd tot diverse wetten, nieuwe regels en

verbeterde standaarden om zo een betere kwaliteit van de interne auditfunctie te garanderen (Buysschaert et al., 2003).

De verschillende schandalen zorgden ervoor dat risicomanagement, interne controleprocessen en corporate governance cruciaal zijn voor het succes van een organisatie. De schandalen en de invoering van de verschillende corporate governance codes hebben er bijgevolg voor gezorgd dat meer kennis en vaardigheden van de interne auditors vereist worden (Gras, 2006).

2.6.2 Europese wetgeving

Bijna elk Europees land heeft zijn eigen corporate governance code. Op Europees niveau is men echter niet verder geraakt dan het 'Winter rapport' (2002) waarin interne audit enkel in een bijzin werd vermeld en dan nog als een proces en niet als een functie. Uit de situatie in de verschillende landen kan worden geconcludeerd dat de interne afdeling van voetnoot tot vermelding in de tekst is opgenomen en bijna een verplicht karakter heeft gekregen. Het auditcomité heeft daarbij aan belang gewonnen omdat het moet toezien op het functioneren van de interne afdeling. Bovendien moet het auditcomité betrokken worden bij de opstelling van de planning van de interne audit. Er dienen rechtstreekse verantwoordingslijnen te zijn tussen het hoofd van de interne afdeling (Chief Auditor Executive) en het auditcomité (Paape et al., 2005).

2.6.3 Belgische Corporate Governance Code

In België bevat de vennootschapswetgeving geen specifieke bepalingen voor corporate governance. Wel zijn er naast de Corporate Governance-wet van 2 augustus 2002 nog twee andere Corporate Governance-wetten. De Belgische Corporate Governance Code die werd geschreven en gepubliceerd in 2004 wordt ook de zogenaamde Code Lippens genoemd. De Code Lippens beveelt beursgenoteerde ondernemingen aan een intern auditproces in te richten. Het geeft aanbevelingen over hoe deugdelijk bestuur opgericht en in stand gehouden kan worden. In verband met interne audit vermeldt de Code het volgende: *"Er wordt een onafhankelijke auditfunctie opgericht die de middelen en know-how tot haar beschikking heeft welke zijn aangepast aan de aard, de omvang en de complexiteit van de vennootschap. Indien de vennootschap niet beschikt over een interne auditfunctie, wordt minstens jaarlijks nagegaan of daartoe een noodzaak bestaat"*. Deze Code werd in 2009 herwerkt en aangepast aan de nieuwe evoluties en draagt de naam "Belgische Corporate Governance Code 2009". Daarnaast is er ook de wet van 6 april 2010 die een nieuwe verplichting heeft ingevoerd tot versterking van het deugdelijk bestuur. Deze wet voorziet in de beschrijving van de belangrijkste kenmerken van de interne controle- en risicobeheerssystemen in verband met het proces van financiële verslaggeving. De Commissie corporate governance heeft voor de beursgenoteerde ondernemingen richtlijnen ontwikkeld om te helpen bij de uitvoering van de wet van 6 april 2010 en van de aanbevelingen van de Code 2009 (www.commissiecorporategovernance.be, 2011).

HOOFDSTUK 3 EXTERNE AUDIT

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het begrip "externe audit" omschreven en een antwoord geformuleerd op de deelvraag: "Wat zijn de taken, verantwoordelijkheden en doelen van de externe auditfunctie binnen een bedrijf?"

3.2 Externe audit

3.2.1 Belang externe audit

De kapitaalmarkten zijn afhankelijk van accurate, betrouwbare en objectieve informatie die de economische situatie van een organisatie moet reflecteren. Wanneer de kapitaalmarkt niet op betrouwbare informatie berust, zullen investeerders hun vertrouwen in het systeem verliezen en zal het systeem falen. Door de recente financiële schandalen hebben veel investeerders hun vertrouwen in de kapitaalmarkten verloren (Gramling et al., 2010). Dit wijst op auditfalen. Investeerders verwachten namelijk dat de transparantie van de verstrekte informatie waarheidsgetrouw is. De externe auditor kan de kwaliteit van de informatie doen verhogen en op die manier een bijdrage leveren aan de financiële stabiliteit. De externe auditor geeft namelijk zekerheid over de werkelijke financiële gezondheid van alle ondernemingen. Een solide externe auditfunctie is essentieel om het vertrouwen in de markt te herstellen (Duska, 2005 en Groenboek, 2010). Het is een complex proces en de complexiteit is doorheen de jaren enorm gestegen omdat we naar een globale economie evolueren. Externe audit beweegt naar een globale harmonisatie. Externe auditors moeten professionele oordelen vellen die de economische transacties van een organisatie het best reflecteren.

De toenemende globalisatie van auditing leidt tot de ontwikkeling van bijkomende standaarden. De aard van de standaarden en de vraag naar meer auditgerelateerde informatie zijn op vier manieren veranderd. Eerst en vooral is er sprake van een trend waarbij men streeft om de U.S. standaarden globaal te harmoniseren met de internationale standaarden. Ten tweede is er meer behoefte van de markt dat organisaties verantwoording afleggen in verband met hun interne controles. Ook wordt verwacht dat organisaties een meer gedetailleerde rapportering in hun jaarlijkse financiële staten voorzien. Tenslotte is er ook meer vraag dat organisaties risicogebaseerde informatie verstrekken (Gramling et al., 2010).

3.2.2 Definitie

Het auditeren van de financiële overzichten wordt door Porter, Simon & Hatherly (2003), Rittenberg & Schwieger (2005) en Grambling et al., (2010) gedefinieerd als:

"A systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users".

De audit van de financiële overzichten kan in het algemeen dus gedefinieerd worden als een proces van verklaringen over de beweringen van de economische acties en gebeurtenissen binnen een organisatie. De getuigenissen van de auditors vormen een proces waarbij de auditor eerst bewijskrachtig materiaal gaat verzamelen, vervolgens de beweringen gaat evalueren op basis van objectieve criteria en tenslotte de conclusies van de audit gaat communiceren naar de belangenpartijen van de organisatie.

De externe auditor kan in dit proces waarde toevoegen wanneer de auditor de expertise heeft om bewijskrachtig materiaal te verkrijgen en te evalueren met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële overzichten, de externe auditor onafhankelijk is van het management en derden, de externe auditor kennis heeft van de bedrijfsrisico's en financiële rapporteringsstandaarden (Gramling et al., 2010).

3.2.3 Het auditproces

Audits van de financiële staten en van de financiële rapportering van de interne controles zijn een belangrijk deel van het governanceproces van organisaties.

Het auditproces is een standaardgebaseerde benadering waarbij de externe auditor eerst en vooral de controleopdracht moet aanvaarden of verderzetten en hierbij de opdrachtvoorwaarden trachten te bepalen. Om het auditrisico te verminderen, moet de externe auditor belang hechten aan de selectie van zijn klanten. De meeste auditkantoren maken hierbij gebruik van gedetailleerde procedures om hen te helpen bij het maken van beslissingen omtrent de keuze van een bepaalde klant.

Vervolgens moet de externe auditor de klant grondig leren kennen. Hieronder moet worden verstaan dat de externe auditor kennis verwerft over de activiteiten van de organisatie, de industrie waarin de organisatie opereert, de concurrentie en de management- en governance processen binnen de organisatie.

Na deze twee stappen kan de externe auditor beginnen met het verzamelen van bewijskrachtig materiaal. De externe auditor moet dit doen om te kunnen evalueren of de processen van de organisatie effectief werken, de financiële gegevens juist gerapporteerd zijn en de financiële staten

bijgevolg betrouwbaar zijn. Bij het verzamelen van bewijskrachtig materiaal moet de externe auditor systematisch en objectief te werk gaan zodat hij niet alleen over voldoende bewijs beschikt, maar dat het bewijs ook kwalitatief is. De auditor kan hierbij het systeem van interne controle testen en analytische controles en substantietesten uitvoeren.

Vervolgens moet de externe auditor de beweringen van het management en andere partijen evalueren. Om een duidelijke communicatie te bekomen, moeten er criteria voorhanden zijn waartegen de onafhankelijke auditors de beweringen effectief kunnen beoordelen. Deze objectieve criteria kunnen bv. zijn: de *generally accepted accounting principles (GAAP)* die van toepassing zijn in de Verenigde Staten, de *International Financial Reporting Standards (IFRS)* die van toepassing zijn voor alle beursgenoteerde ondernemingen in de EU en de standaarden voor interne controle (*COSO*). De taak van de externe auditor bestaat erin te overwegen of de financiële overzichten opgesteld zijn overeenkomstig de objectieve criteria die gelden in een bepaald land.

Tenslotte moet de externe auditor zijn conclusies communiceren en rapporteren naar de gebruikers van de financiële overzichten. De audit van de financiële overzichten resulteert in een controleverklaring gericht naar de aandeelhouders en/of de raad van bestuur en het auditcomité van de organisatie. In de controleverklaring worden eerst en vooral de verantwoordelijkheden van zowel het management als de auditor omschreven. Verder bevat de controleverklaring een samenvatting van het auditproces en het oordeel dat de externe auditor bekomen heeft over de financiële overzichten (Gramling et al., 2010). Het is belangrijk om duidelijk te definiëren wat voor soort informatie de externe auditor aan de belanghebbenden moet verstrekken als onderdeel van zijn oordeel en bevindingen. Dit houdt in dat er niet alleen gekeken moet worden naar de controleverklaring maar ook dat er moet worden nagedacht over aanvullende communicatie over de controlemethodologie om uit te leggen in hoeverre er een inhoudelijke verificatie van de balans van de geauditeerde organisatie heeft plaatsgevonden (Groenboek, 2010).

Een gestandaardiseerde controleverklaring bestaat over het algemeen uit drie paragrafen. In de eerste paragraaf wordt een onderscheid gemaakt tussen de verantwoordelijkheden van het management en de auditor en wordt de identificatie van de financiële overzichten besproken. De tweede paragraaf beschrijft de aard en de omvang van de controlewerkzaamheden van de externe audit. Daarbij wordt aangehaald of de controlewerkzaamheden zo werden georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang, als gevolg van fraude of van het maken van fouten, bevat. In de derde paragraaf geeft de externe auditor zijn uiteindelijk oordeel over de financiële overzichten.

Er zijn vier types van controleverklaringen. Een externe auditor gebruikt een verklaring zonder voorbehoud wanneer de financiële overzichten de financiële positie van de organisatie in alle materiële aspecten eerlijk weergeven en in overeenstemming zijn met GAAP of IFRS. Sommige omstandigheden zullen ervoor zorgen dat de externe auditor bijkomend gebruik maakt van een toelichtende paragraaf wanneer er een betekenisvolle onzekerheid in de financiële overzichten of in het jaarverslag wordt aangegeven. Een externe auditor zal gebruik maken van een verklaring met

voorbehoud wanneer de financiële overzichten een materiële afwijking van GAAP of IFRS vertonen of wanneer de externe auditor een informatietekort of een scope beperking ondervindt. Een derde controleverklaring die de externe auditor kan gebruiken is een afkeurende verklaring. De auditor zal van dergelijke verklaring gebruik maken wanneer de financiële overzichten allesoverheersende afwijkingen bevatten of wanneer de auditor een informatietekort ondervindt. Tenslotte kan de externe auditor een oordeelsonthouding formuleren wanneer de auditor overheersende scope beperkingen ondervindt of wanneer er een gebrek is aan onafhankelijkheid (Comptroller, 2003 en Gramling et al., 2010).

3.2.4 Taken en verantwoordelijkheden externe audit

In tegenstelling tot de interne auditfunctie, is de externe auditfunctie onderhevig aan overheidsregulering en niet zozeer aan zelfregulering. Traditioneel houdt de externe auditfunctie zich bezig met het controleren van de getrouwheid van de jaarrekening. Externe audit wordt gedaan door een externe professionele partij die een onafhankelijke en deskundige opinie geeft over het getrouw beeld. De externe auditor is een objectief persoon die over de nodige kennis beschikt en het bedrijf zal helpen fraude en faillissement te vermijden (Porter et al., 2003 en Groenboek, 2010). Het IBR definieert deze taken en verantwoordelijkheden ook op een gelijkaardige wijze. Het Instituut vermeldt namelijk dat de externe auditor als een onafhankelijke en onpartijdige deskundige de jaarrekening van een organisatie moet controleren. De bedrijfsrevisor die het vertrouwen geniet van alle partijen, kijkt na of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de financiële positie van de organisatie en van de resultaten van het boekjaar. Hierdoor vormt de bedrijfsrevisor een veilige baken, die de kwaliteit van de financiële informatie waarborgt. De wetgever vertrouwt de bedrijfsrevisoren nog heel wat andere opdrachten toe in functie van belangrijke gebeurtenissen die zich voordoen binnen een organisatie. Zo kan de bedrijfsrevisor zich, met inachtneming van de principes van onafhankelijkheid, ontpoppen als een adviseur en begeleider in het zoeken naar oplossingen voor specifieke problemen die zich kunnen voordoen in organisaties. Niets belet de bedrijfsrevisor ertoe om tijdens de uitoefening van zijn controlewerkzaamheden de organisatie met raad en daad bij te staan. Het kan alleen maar een toegevoegde waarde vormen voor de organisatie (www.ibr.be, 2011).

Het is bijgevolg de verantwoordelijkheid van de externe auditor om een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van zijn gevoerde controle. De controle wordt uitgevoerd overeenkomstig de wettelijke bepalingen. Deze bepalingen vereisen dat de controle van de externe auditor zo georganiseerd en uitgevoerd wordt dat een redelijke mate van zekerheid wordt bekomen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang, als gevolg van fraude of van het maken van fouten, bevat (Gramling et al., 2010 en Groenboek, 2010). De Commissie merkt op dat de wettelijke controle zich heeft ontwikkeld van een inhoudelijke verificatie van inkomsten, uitgaven, activa en passiva tot een op risico gebaseerde aanpak (Groenboek, 2010).

Volgens Duska (2005) en het Groenboek (2010) heeft de externe auditor eerst en vooral de verantwoordelijkheid om zijn bevindingen duidelijk te communiceren naar het publiek toe. De aard

van auditing verplicht de externe auditors ertoe dat ze de belangen van derde partijen dienen. De klanten van de externe auditor zijn degenen die het honoraria betalen maar de primaire verantwoordelijkheid van de externe auditor ligt bij het publiek. Bij het beoordelen van de betrouwbaarheid van de financiële staten wordt ook een moeilijkheid erkend, namelijk het bepalen van wat nu juist betrouwbaar is. De externe auditors moeten erop toezien dat alle informatie gecommuniceerd wordt en misschien gaat dat verder dan wat de GAAP of IFRS voorschrijven. Duska (2005) haalt vervolgens aan dat de externe auditor moet optreden als een financiële waakhond waarbij onregelmatigheden en ongewone praktijken in vraag moeten worden gesteld. De externe auditors worden daarbij gezien als tussenpersonen in de financiële markten die een verantwoordelijkheid als financiële waakhond hebben. Dergelijke verantwoordelijkheid vraagt van de auditors dat ze sceptisch en onafhankelijk te werk gaan. Wanneer een externe auditor als een financiële waakhond optreedt, moet de auditor op basis van het verkregen bewijsmateriaal gaan beoordelen of de schattingen van de organisatie redelijk zijn en dat de keuzes van jaar tot jaar worden toegepast. Hierbij moeten de externe auditors de markten transparant houden zodat het publiek geïnformeerd blijft.

Voor wat betreft de taken en verantwoordelijkheden van de externe auditors omtrent het opsporen van fraude, is het in de literatuur niet altijd duidelijk wat hieronder verstaan moet worden. We vinden namelijk onenigheden en meningsverschillen terug. In sommige schandalen kwam aan het licht dat de auditor mede aansprakelijk was voor gepleegde fraude. Hierbij werd zijn onafhankelijkheid meer en meer in vraag gesteld. Dit heeft het imago en de reputatie van het externe auditberoep geschaad. Wanneer er fraude aan het licht komt, wijst het publiek de vinger naar de auditor. De auditor gaat op zijn beurt de verantwoordelijkheid leggen bij het management en stelt zich dus niet aansprakelijk voor de fraude (Duska, 2005). Wanneer er fraude wordt ontdekt, probeert de auditor zijn verantwoordelijkheid te minimaliseren omdat hij zichzelf wil beschermen voor eventuele rechtszaken. In de studie van Hassink, Bollen, Meuwissen en de Vries (2009) concludeerde men dat in geval van fraude het publiek meestal sterke twijfels had over de rol van de externe auditors. Deze twijfels gaan meestal zo ver dat de benadeelden in staat zijn een rechtszaak tegen de auditor aan te spannen omwille van het niet tijdig opsporen van fraude. De rechter onderzoekt of de geleverde auditkwaliteit voldoende is en bepaalt of de auditor aansprakelijk is (Zhang, 2007). Vervolgens wordt de rol van de externe auditors meestal in vraag gesteld wanneer men te maken krijgt met fraude gepleegd door managers of werknemers. Een eerste verklaring hiervoor is dat het falen van een bedrijf in veel gevallen nauw gerelateerd is aan acties die genomen worden door een manager of een belangrijke aandeelhouder. Het feit dat een manager ongehinderd frauduleuze acties kan ondernemen, wijst op een ernstig gebrek aan controle binnen de onderneming. In dit geval is een effectieve corporate governance structuur niet aanwezig, aangezien binnen deze structuur geen ruimte is voor een onwettelijke of onethische actie van een manager. De externe auditor is verantwoordelijk voor het toezien op de corporate governance structuur. In dit geval wordt dan ook de auditor verantwoordelijk gesteld voor het falen van het bedrijf omdat deze de gebreken in de corporate governance structuur had moeten ontdekken. Het kan ook zijn dat de manager druk uitoefent op de auditor om geen actie te ondernemen in geval van fraude. Doordat de auditor een lange termijn relatie heeft met de klant, is het voor hem soms moeilijk om niet toe te geven aan deze druk. Dit brengt de onafhankelijkheid

van de auditor in gevaar waardoor hij zijn taken niet zal uitvoeren zoals verwacht. Een tweede verklaring is dat het falen van een bedrijf meestal niet te wijten is aan systematische problemen maar eerder aan personen die fraude plegen en onethisch gedrag vertonen. Als het detecteren van fraude wel tot de verantwoordelijkheid van de externe auditor zou behoren, zal hij gebruik maken van systematische standaard procedures. Fraude is echter meestal van onsystematische aard waardoor deze procedures ongeschikt zijn om fraude te detecteren. Het publiek heeft dus met andere woorden onrealistische verwachtingen van de externe auditors omtrent hun rol in het detecteren en voorkomen van fraude (Hassink et al., 2009). Andere auteurs stellen dat deze onrealistische verwachtingen het resultaat zijn van het feit dat het publiek een onbeperkte kennis heeft van het externe auditberoep waardoor ze het detecteren van fraude als een verplichting van de externe auditors beschouwen. De externe auditors zijn echter van mening dat het opsporen van fraude tot een extra dienst behoort waarvoor meer budget, middelen en tijd vereist zijn (Garcia-Beneau en Humphrey, 1992 en Pheijffer, 2000 en Greveling en De Groot, 2002). De Commissie wijst daarom op de behoefte aan een uitgebreid debat over wat er moet worden gedaan om ervoor te zorgen dat zowel controles van financiële overzichten als controleverklaringen geschikt zijn voor het doel dat ze hebben (Groenboek, 2010). De externe auditor is in de eerste plaats een controleur en geen detective. Doch scheidt de wetgeving, waaronder ISA 240, meer duidelijkheid over de verantwoordelijkheid van externe auditors omtrent fraude. Deze stelt dat de externe auditor enkel aansprakelijk is voor het niet opmerken van materiële fraude. Materialiteit wordt door de Financial Accounting Standards Board Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 gedefinieerd als: *"De grootte van een weglating of van een fout in accountinginformatie die, naar gelang de omstandigheden, het waarschijnlijk maakt dat het oordeel van een redelijke persoon die vertrouwt op deze informatie, zou veranderen of beïnvloed worden door de weglating van de fout"* (FASB, 1980). De auditor moet zelf nagaan in welke mate een afwijking van materieel belang is. Bovendien is het voldoende dat de auditor een redelijke waarschijnlijkheid biedt betreffende materiële fraude. Majoor (2005) wil het onderscheid tussen fraude van materiële en niet materiële aard, dat in de wetgeving wordt gemaakt, schrappen. Volgens hem zouden alle soorten fraude moeten ontdekt worden door de externe auditor. Mc Carthy (2007) merkt op dat het invoeren van de ISA-240, *'The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements'*, implicaties met zich meebrengt. Door de aanpassing van de fraudestandaarden gaat het publiek de lat steeds hoger leggen voor de auditors. De ISA-240 verplicht de externe auditors steeds waakzamer te zijn voor fraudesignalen bij het controleren van de financiële staten. In die zin benadrukken de auditstandaarden dat het de verantwoordelijkheid van de externe auditors is dat ze de ontdekte fouten, onregelmatigheden en/of fraude moeten communiceren in de organisatie en ook naar buiten toe. Overeenkomstig deze standaarden zal een externe auditor de verantwoordelijkheid hebben om te zoeken naar materiële fouten en vervolgens de gerelateerde risico's moeten beoordelen. Dergelijke risicobeoordeling vergt van de externe auditor dat hij een audit opzet waarbij een redelijke mate van zekerheid kan worden bekomen omtrent de financiële staten. Om het risico te kunnen beoordelen, moet de externe auditor heel wat factoren begrijpen. Dergelijke factoren omvatten onder andere management karakteristieken, de industrie, de controle-omgeving, operationale karakteristieken en de financiële stabiliteit. De externe auditors moeten daarom professioneel te werk gaan wanneer zij de resultaten van de auditprocedures gaan

plannen, uitvoeren en evalueren. Scepticisme en onafhankelijkheid zijn hierbij ook van belang (Duska, 2005 en Gramling et al., 2010) .

Eind jaren negentig was er een stormloop om winst te maken en te kunnen groeien. De inkomsten en winsten van een auditkantoor hingen grotendeels af van de consulting diensten die ze begonnen aan te bieden. Hierdoor verloren de auditkantoren de focus op hun primaire verantwoordelijkheid van auditing. De lonen verbonden aan deze consulting diensten hadden bijgevolg ook een impact op de onafhankelijkheid die nodig is voor een objectieve audit (Duska, 2005).

3.2.5 Rol externe audit in de toekomst

Het externe auditberoep focust zich meer en meer op corporate governance en interne controle. Dit is het resultaat van de veranderende omgeving en regelgeving waar organisaties mee te maken krijgen. Om ervoor te zorgen dat het management verantwoording aflegt aan de aandeelhouders en aan andere stakeholders, is er nood aan toezicht op de managementprestaties. Dit introduceerde een rol die is weggelegd voor derde partijen, in de eerste plaats de externe auditors. De externe auditors spelen traditioneel een belangrijke rol bij het uitvoeren van een controle op de verantwoording die moet worden afgelegd door het management. Hierbij moeten ze erop toezien dat de juiste en volledige informatie wordt gecommuniceerd naar de stakeholders. Uit de literatuur blijkt dat het toenemende belang aan corporate governance ertoe heeft geleid dat het interne auditberoep aan belang heeft gewonnen, dit ten voordele voor de rol van de externe auditors. Omdat dit handelt over de relatie tussen interne en externe audit, zal dit later besproken worden. De toekomstige rol van het externe auditberoep in relatie tot corporate governance in Europa werd benadrukt in 2003 door FEE in een recente discussie over financiële rapportering. De twee hoofdpunten van de discussie waren het interne controlesysteem en de onafhankelijkheid van de externe auditors. De nadruk die wordt gelegd op de interne controles en de onafhankelijkheid heeft de discussie omtrent de toekomstige rol van de externe auditors in Europa beïnvloed. Dergelijke veranderingen hebben kansen en verantwoordelijkheden gecreëerd voor het externe auditberoep. Het belang aan corporate governance resulteert namelijk in een toenemend risicomanagement in de organisaties. Dit wordt ook gereflecteerd in de regelgeving, voornamelijk de recente veranderingen in de auditrisicostandaarden (ISA's). Het algemene beeld van auditkantoren die zich enkel focusten op de audit en voorbereiding van de jaarrekening is veranderd naar een meer waardetoevoegende functie die bijdraagt aan het totale risicomanagement van de organisatie. Dergelijke verandering resulteert dat het externe auditberoep zich meer bezighoudt met de risico's in heel de organisatie. De toekomstige rol van het externe auditberoep wordt hierdoor echter geconfronteerd met twee conflicterende perspectieven. Eén perspectief benadrukt het waardetoevoegend element van een externe audit door rekening te gaan houden met de risico's binnen de organisatie. Het andere perspectief is 'back to basics' waarbij van de externe auditors verwacht wordt dat ze terugkeren naar de kernwaarden van het beroep veroorzaakt door de nieuwe beperkingen. Dit perspectief gaat ervan uit dat de auditkantoren optreden als dienstverleners op een breed vlak en dat ze onder druk komen te staan om geloofwaardig te blijven. Deze conflicterende perspectieven zijn centrale kwesties bij het bepalen van de

toekomstige rol van de externe auditors. Om de onafhankelijkheid te bewaren heeft de regelgeving de auditors ertoe gedwongen afstand te nemen van het verschaffen van meerdere diensten en van audits waar ze een eigen belang in hebben (Holm & Laursen, 2007). Het 'back to basics' perspectief vermindert de potentiële risicobeoordeling omdat het ervan uitgaat dat dit voor de interne auditors is weggelegd (Holm & Laursen, 2007 en Groenboek, 2010). Het perspectief waarbij waardetoevoeging als cruciaal wordt beschouwd, vermeldt echter dat de externe auditors moeten erkennen dat zij moet worden gezien als de deskundigen inzake interne controle en risicobeheersing en dat dit moet worden verankerd als onderdeel van de geleverde dienst, namelijk het waardetoevoegend aspect van een externe audit. Het omschrijven van wat de externe auditors nu juist moeten doen in de toekomst, vormt dus een probleem. Dit probleem is nu meer dan ooit aanwezig, vandaar dat de externe auditors dit moeten verminderen. Meer transparantie omtrent de taken en verantwoordelijkheden, de auditstandaarden en het communicatieproces van auditrapportering genereert meer vertrouwen in het beroep (Holm & Laursen, 2007).

3.3 Wet- en regelgeving omtrent externe audit

3.3.1 Inleiding

Het externe auditberoep wordt in heel wat wetgeving en reglementering voorzien. In dit punt wordt dieper ingegaan hoe het externe auditberoep bij ons in België is geregeld. Omdat er steeds meer sprake is van een evolutie op internationaal vlak in Europa, namelijk door de opkomst van de International Standards of Auditing, wordt dit ook uitgebreid besproken.

België houdt het midden met een systeem van 'monitored self-regulation'. Het institutioneel kader in België bestaat namelijk uit drie instituten van beroepsbeoefenaars en drie publieke organisaties. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) en het Beroepsinstituut van de Boekhouders en Fiscalisten (BIBF) vertegenwoordigen de instituten van de beroepsbeoefenaars. Onder de publieke organisaties behoren de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (hreb), het advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM) en de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI). Stilaan gaan we van een nationale zelfregulatie (IBR-controlenormen) naar een internationale (ISA) door externen opgevolgde regeling. Voor de auditnormen betekent dit dat vanaf 2007 de International Standards of Auditing (ISA's) toegepast zullen worden door alle door de wet vereiste audits in België en dit via de nationale normen (IBR-controlenormen) die ook aanvullen voor specifieke nationale toestanden (EU auditrichtlijn). Globaal zijn de IBR-normen reeds in overeenstemming met de ISA. In België zullen de ISA namelijk van toepassing zijn op elke wettelijke audit. Ook voor de boekhoudnormen is er in Europa een evolutie van nationaal naar internationaal. In België wordt bijvoorbeeld de Europese richtlijn toegepast via het Wetboek van Vennootschappen. Op internationaal niveau is er de IFRS van de IASB voor de geconsolideerde jaarrekening van een beursgenoteerde onderneming (Gramling et al., 2010).

3.3.2 International Standards for Auditing (ISA's)

De explosieve groei van investeringen in de kapitaalmarkten beklemtoonde de ontwikkeling van internationale accounting, auditing en ethische standaarden. Het wereldwijde auditberoep, samen met de opstellers, gebruikers en andere instanties, is volop bezig met de ontwikkeling van de kwaliteitsstandaarden die geïmplementeerd kunnen worden in zowel de globale als binnenlandse markten. *The International Standards on Auditing (ISA's)* werden aangekondigd door *The International Auditing Practices Committee (IAPC)* van *The International Federation of Accountants (IFAC)*. Een set van internationale auditstandaarden werden in 1994 afgerond en vrijgegeven. Dit leidde ertoe dat deze internationale standaarden meer geaccepteerd werden door de opstellers van de nationale standaarden en de auditors (Roussey, 1999). Door de significante veranderingen die plaatsvonden in de recente jaren, is een convergentie van de internationale auditstandaarden (ISA's) een belangrijk aandachtspunt geworden. Deze veranderingen reflecteren zich vandaag in de normstellende activiteiten van *The International Federation of Accountants (IFAC)* (Horstmann, 2005). *The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* is een gedeelte van de *IFAC* en heeft de bevoegdheid om de standaarden op te stellen onder het toezicht van de *IFAC* (Gramling et al., 2010 en Groenboek, 2010). *The IAASB* definieert haar doel als:

"To serve the public interest by setting high-quality auditing and assurance standards and by facilitating the convergence of international and national standards, thereby enhancing the quality and uniformity of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing and assurance profession." (Gramling et al., 2010).

The International Standards on Auditing (ISA's) hebben een lange weg afgelegd sinds de start van hun ontwikkeling in de jaren zeventig. De ISA's waren oorspronkelijk richtlijnen bij het hamonisatieproces van *IFAC* en haar leden. *The AICPA* is één van de leden van *IFAC* en nam sinds de oprichting van *IFAC* deel aan haar activiteiten. Vele organisaties die lid zijn van de *IFAC* hebben reeds hun internationale auditstandaarden (ISA's) en de onafhankelijkheidsstandaarden, die een gedeelte zijn van de *Code of Ethics* van de *IFAC*, opgenomen. Beroepsorganisaties uit 119 landen zijn lid van *IFAC* en elk lid moet de ISA's in de eigen normen verwerken. Hieruit kan geconcludeerd worden dat het proces van convergentie al goed op weg is. *IFAC's* voornaamste focus is namelijk het wereldwijde auditberoep verder te ontwikkelen doorheen haar activiteiten in ethiek, opleiding, de publieke sector, management accountancy, technologie en auditing. De ethische normen van *IFAC*, genaamd *The Code of Ethics*, weerspiegelen zich in de Belgische wetgeving in onder andere het Wetboek van Vennootschappen en in de controlenormen van het IBR. De ethische normen handelen over de onafhankelijkheid, de integriteit en objectiviteit, de confidentialiteit en het beroepsgeheim, de professionele zorgvuldigheid en de waardigheid van de externe auditor. De modernisering van de Achtste Europese richtlijn die plaatsvond in 2005 is ook een stap naar die convergentie want ze verplicht het gebruik en de naleving van de ISA's voor de externe controles in de Europese Unie. De audit van de financiële staten is één van de belangrijke wettelijke eisen van de regelgevers over de hele wereld. Het is duidelijk dat de audit van vitaal belang is bij de stabiliteit en geloofwaardigheid van de kapitaalmarkten (Roussey, 1999 en www.ifac.org, 2011). *The IAASB* rekent het daarbij tot haar taak om de set van internationale standaarden te

ontwikkelen en het gebruik ervan wereldwijd te vergroten. Naast de ontwikkeling van de standaarden heeft het IAASB ook tot doel om richtlijnen uit te vaardigen die de toepassing van de standaarden vergemakkelijken. Deze brede benadering erkent zowel de assurance als audit diensten. Het doel is de verplichte audit over de verschillende lidstaten te harmoniseren. Verder verbetert het ook de onafhankelijkheid van de externe auditor. Het opstellen van dergelijke standaarden erkent verder ook de fundamentele verschillen in de manier waarop accounting gedaan wordt in de wereld en dat de wereld niet volledig geconvergeerd is naar IFRS als de meest geschikte set van financiële accounting standaarden. De uitspraken van het IAASB, genaamd de ISA's, vereisen dus van de auditors dat ze het raamwerk van de financiële rapportering van een organisatie gaan beoordelen op hun wenselijkheid (Gramling et al., 2010 en www.ifac.org, 2011).

Sinds de vrijgeving van de ISA's in 1994 is er een groeiende acceptatie voor deze standaarden in vele organisaties. Organen die bezig zijn met het opstellen van de standaarden en andere organisaties over de wereld geven aan dat ze stappen gaan ondernemen om het gebruik van de ISA's te integreren in hun eigen nationale auditstandaarden. Een onderzoek van 1998 heeft aangetoond dat Nederland, het Verenigd Koninkrijk, Zuid-Afrika, Canada en de Verenigde Staten toen al volop bezig waren met de integratie van de ISA's in hun land. Ook de Europese Commissie voerde een studie uit die in 1996 resulteerde in de publicatie van het Groenboek. Hierin wordt de rol, de positie en de aansprakelijkheid van de externe auditors in Europa omschreven. Later in dat jaar volgde een conferentie waaruit geconcludeerd kon worden dat er een substantieel gebruik van de ISA's bleek te zijn in vele Europese lidstaten. De Commissie besloot om hierover meer informatie te verzamelen, met de bedoeling om de ISA's te gaan bestuderen als de standaarden die van toepassing zullen zijn in de vele lidstaten van de EU. De *Fédération des Expert Comptables Européens (FEE)*, de regionale organisatie die het accounting beroep vertegenwoordigt, besloot om de Commissie hiermee te helpen. In een studie en een rapport van de FEE, genaamd "*Setting the Standards: Statutory Audit in Europe*", beschrijft FEE het succes van dit proces en de vooruitgang die men maakt in Europa bij het toepassen van de ISA's. Ze vermeldt hierbij dat convergentie een feit is dat zich in de realiteit ook effectief voordoet. In elk Europees land zijn de opstellers van de nationale standaarden namelijk bezig met de integratie van de ISA's (Roussey, 1999 en www.ifac.org, 2011). Doordat onze wereld meer en meer globaal met elkaar verbonden is, wordt aan de set van internationale kwaliteitsstandaarden meer belang gehecht. Dergelijke internationale auditstandaarden (ISA's) vergemakkelijken het leven voor iedereen. De ISA's verbeteren namelijk de communicatie tussen de gebruikers ervan omdat ze elke mogelijke inconsistenties of verwarringen elimineren die er zouden zijn wanneer er verschillende auditstandaarden zouden toegepast worden.

De ISA's worden dus wereldwijd meer en meer geaccepteerd maar de hoeveelheid werk die elke externe auditor nodig heeft om de ISA's te begrijpen hangt af van de klant, de auditmethodologie en andere factoren. Er vinden significante veranderingen plaats doordat de huidige nationale auditstandaarden niet altijd hetzelfde zijn als de ISA's. Over het algemeen komen de ISA's overeen met de nationale auditstandaarden maar in die gebieden waar er verschillen zijn, moeten de externe auditors rekening houden met deze veranderingen en deze ook begrijpen. Zo beklemtonen de ISA's de verantwoordelijkheden van het management en de externe auditor ten opzichte van de

financiële staten. Ook beschrijven sommige ISA's de datum die vereist is voor het auditrapport. Externe auditors kunnen op basis van de ISA's een oordeel vellen over de financiële staten die zijn opgesteld overeenkomstig elk aanvaardbaar raamwerk zoals GAAP of IFRS. Ze moeten echter professioneel te werk gaan om eventueel te beoordelen of andere raamwerken meer geschikt zijn. Ook beklemtonen de ISA's continuïteitskwesties. Deze vereisen van de externe auditors dat ze specifieke procedures gebruiken om de continuïteit van een organisatie te evalueren (Buckstein, 2009 en www.ifac.org, 2011).

De ISA's worden voornamelijk toegepast door de Europese lidstaten. In de Verenigde Staten is er een ander regime van toepassing. Daar zijn er twee primaire organen die de autoriteit hebben om auditstandaarden vast te stellen. *The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* stelt auditstandaarden op voor beursgenoteerde ondernemingen en *the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* stelt auditstandaarden op voor niet-beursgenoteerde ondernemingen. De convergentie naar internationale auditstandaarden is een belangrijke uitdaging voor de Verenigde Staten omdat vele Amerikaanse bedrijven op de beurs in Europa genoteerd zijn. Het is daarom van belang voor de organen in de Verenigde Staten dat ze zich focussen op deze internationale convergentie als een belangrijk gedeelte van hun processen. Omgaan met belangrijke verschillen tussen de Amerikaanse en Europese standaarden is zeker nodig. Zowel de PCAOB als de AICPA zijn geïnteresseerd in de internationale auditstandaarden van IFAC. Daarom dat beide organen ook actief deelnemen in de activiteiten van de IAASB. Dit bewijst een waardige coöperatie die een stap is in de richting naar een tijdige convergentie en de voortzetting ervan is essentieel om mogelijke verschillen te vermijden (Horstmann, 2005). *The Auditing Standards Board* van de AICPA ontwikkelde tien algemeen geaccepteerde auditstandaarden (GAAS) voor de audit van de financiële staten. De GAAS dienen als de grondslag voor alle andere standaarden, inbegrepen deze die vastgesteld werden door de PCAOB. *The IAASB* ontwikkelde gelijksoortige standaarden maar de structuur is anders en focust zich meer op brede principes (Gramling et al., 2010). De regelgeving rond de externe auditors wordt dus opgesteld door professionals waardoor het fenomeen van zelfregulering zo goed als verdwenen is bij het externe auditberoep (Dassen, 2005). De tien GAAS worden verder niet meer behandeld omdat de eindverhandeling begrensd is tot de Europese Unie. De standaarden die ontwikkeld worden door de IAASB worden door de Europese lidstaten als voordelig beschouwd omdat ze eerst en vooral een benadering volgen gebaseerd op principes, de standaarden gebruikt kunnen worden voor de audit van alle types van organisaties en tenslotte het proces strikt en transparant is. Dit kunnen bijgevolg redenen zijn voor de lidstaten om de ISA's te integreren in hun eigen land (Horstmann, 2005).

In 2004 begon de IAASB met een omvangrijk programma om de ISA's te verduidelijken. Dit programma omvatte de toepassing van nieuwe formuleringen voor alle ISA's. In 2009 was het project voltooid. Externe auditors wereldwijd hebben sindsdien 36 nieuwe, geüpdate en verduidelijkte ISA's waardoor de toepassing ervan vergemakkelijkt wordt. De verduidelijking van de ISA's is een stap in de goede richting en zal voor de toekomstige werking van de standaarden van belang zijn (Walsh, 2010 en Goundar 2010 en www.ifac.org, 2011 en www.ibr-ire.be, 2011). Bijgevolg zullen de herziene standaarden omtrent het auditrisico de auditkwaliteit doen verhogen als een resultaat van betere risicobeoordelingen doordat de externe auditors de organisatie en haar

omgeving, inclusief haar interne controlesysteem, beter begrijpen. Hierdoor kunnen de prestaties van de auditprocedures verbeterd worden (Holm & Laursen, 2007). Volgens Roussey (1999) moeten er naar de toekomst toe nog een aantal stappen ondernomen worden door het wereldwijde auditberoep en de globale ondernemers. Van belang is hierbij dat men zich zal focussen op de globale onafhankelijkheid van de externe auditors, de ethiek en de ontwikkeling van een set van globale corporate governance regels. De IFAC kan hierin een belangrijke rol innemen door ervoor te zorgen dat haar leden overgaan tot zo'n actie. Dergelijke set van regels verbeteren niet alleen de implementatie van de ISA's, maar zullen ook de verwachtingskloof van de audits van de financiële staten verkleinen. Wanneer deze regels functioneren op een globale basis, samen met de globaal geaccepteerde en transparante internationale auditstandaarden, kan het externe auditberoep een belangrijke rol innemen in de globale kapitaalmarkten. Naast de toepassing van de ISA's in de Europese lidstaten, haalt Horstmann (2005) aan dat de Verenigde Staten de unieke en belangrijke kans naar internationale convergentie moet aangrijpen.

3.3.3 Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR)

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) is een beroepsorganisatie die toezicht houdt op de permanente vorming en een goede opleiding van haar leden, de organisatie en coördinatie van de toezichtsfuncties op de uitvoering van revisorale opdrachten, alsook de organisatie van de kwaliteitscontrole. Het Instituut heeft daarbij tot doel te waken over een bestendig korps van specialisten die hun functie van bedrijfsrevisor bekwaam kunnen vervullen met alle vereisten inzake bevoegdheid, onafhankelijkheid en beroepseerlijkheid. Alle bedrijfsrevisoren zijn ingeschreven in het register van het Instituut der Bedrijfsrevisoren, een door de wet van 22 juli 1953 opgerichte openbare instelling.

Het IBR definieert de externe auditor als een onafhankelijke en onpartijdige deskundige die de jaarrekening van een organisatie moet controleren. De bedrijfsrevisor, tevens de wettelijke auditor in België, die het vertrouwen geniet van alle partijen, kijkt na of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de financiële positie van de organisatie en van de resultaten van het boekjaar. Hierdoor vormt de bedrijfsrevisor een veilige baken, die de kwaliteit van de financiële informatie waarborgt. De wetgever vertrouwt de bedrijfsrevisoren nog heel wat andere opdrachten toe in functie van belangrijke gebeurtenissen die zich voordoen binnen een organisatie. Zo kan de externe auditor ook optreden als een persoon die onpartijdig, onafhankelijk en deskundig advies geeft aan een organisatie.

Alle bedrijfsrevisoren zijn onderworpen aan een strenge beroepsethiek. De voornaamste pijlers van de beroepsethiek van de bedrijfsrevisor zijn de onafhankelijkheid en het beroepsgeheim. De beroepsnormen die het IBR bepaalt, vereisen hoe de externe auditors de jaarrekening moeten controleren en hoe zij hun controleverslag moeten opstellen. Deze controlenormen zijn verplicht toe te passen door alle bedrijfsrevisoren die lid zijn van het IBR. De controlenormen bestaan ten eerste uit de algemene controlenormen (ACN). De algemene controlenormen bestaan uit algemene normen, normen inzake de uitvoering van de controleopdracht en normen met betrekking tot het

verslag. Vervolgens behandelen de controlenormen ook de controle van de jaarrekening, de onafhankelijkheid van de externe auditors en de bevestigingen door de leiding. Naast de controlenormen vaardigt het Instituut ook bijzondere controlenormen uit met betrekking tot speciale opdrachten zoals bijvoorbeeld fusie, inbreng in natura en dergelijke. Tenslotte vaardigt het Instituut ook controleaanbevelingen uit die verplicht zijn tenzij men een gemotiveerde afwijking kan geven. Over het algemeen zorgen de controlenormen ervoor dat de externe auditors bekwaam, uniform en onafhankelijk te werk gaan. De IBR-normen hielden reeds rekening met de ISA's, maar wijken toch nog op tal van punten af van de clarified normen (die ingaan per 15 december 2009). Nu zijn de IBR-normen nog steeds de wettelijke basis voor de controle in België.

De Auditrichtlijn van de Europese Commissie van 17 mei 2006 vereist verder dat de Europese lidstaten, waaronder België, een doeltreffend stelsel van publiek toezicht opzetten voor wettelijke auditors en auditkantoren (www.ibr-ire.be/ned/, 2011). Stelsels van publiek toezicht zouden zo moeten worden georganiseerd dat eventuele belangenconflicten met de beroepsgroep van de auditors wordt vermeden (Groenboek, 2010). Daarom heeft het IBR van de wetgever de opdracht gekregen om toezicht uit te oefenen op de uitvoering van aan de bedrijfsrevisoren toevertrouwde opdrachten. Hierbij worden de werkmethodes, de organisatie, de uitgevoerde werkzaamheden en de wijze waarop de bedrijfsrevisoren hun opdrachten uitvoeren, onderzocht. De kwaliteitscontrole wordt, in uitvoering van de wet, georganiseerd door een Commissie Kwaliteitscontrole. De Raad van het Instituut steunt op deze Commissie (www.ibr-ire.be/ned/, 2011).

3.3.4 Wetboek van Vennootschappen

De bevoegdheden en regelgevingen omtrent de externe auditors zijn ook terug te vinden in het Wetboek van Vennootschappen boek IV, titel VII genaamd "De controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening" (artikelen 130 tot 171). De benoeming, het ontslag, de bevoegdheden en de aansprakelijkheid van de externe auditors komen daarbij aan bod. Art. 130 W. Venn. vermeldt dat de commissarissen worden benoemd door de algemene vergadering, onder de bedrijfsrevisoren, in het openbaar register van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Art. 132 W. Venn. handelt over de bevoegdheid en aansprakelijkheid van de commissaris. De benoeming en het ontslag van de commissaris staan vermeld in Art. 135 W. Venn. Art. 141 W. Venn. geeft de vennootschappen aan die geen commissaris moeten benoemen. Beperkt aansprakelijke grote vennootschappen die volgens art. 15 W. Venn. het volledig schema van de jaarrekening moeten toepassen, moeten wel een commissaris benoemen tenzij zij deel uitmaken van een verplicht geconsolideerde groep of beursgenoteerd zijn in welk geval een commissaris altijd verplicht is. Verder wordt ook de controle van de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening in het Wetboek van Vennootschappen besproken (Wetboek van Vennootschappen, 2011)

3.4 Onafhankelijkheid van de externe auditor

De onafhankelijkheid van de externe auditor is een belangrijk criterium bij de uitoefening van het beroep. De functie van de auditor bestaat uit het verschaffen van redelijke zekerheid omtrent de jaarrekening aan belanghebbenden. Onafhankelijkheid is cruciaal voor het vertrouwen van het publiek. De recente financiële schandalen hebben ervoor gezorgd dat de onafhankelijkheid van de externe auditor werd aangetast waardoor de kwaliteit van de financiële rapportering in het gedrang komt. Hierdoor wordt onafhankelijkheid van de auditor meer en meer in vraag gesteld en is deugdelijk ondernemingsbestuur belangrijker geworden (Majoor, 2000 en Groenboek, 2010).

We kunnen twee soorten onafhankelijkheid onderscheiden: geestesonafhankelijkheid en schijnbare onafhankelijkheid. De onafhankelijkheid in geest is de geestestoestand die ervoor zorgt dat de auditor objectief, professioneel en kritisch een oordeel kan vormen. De schijnbare onafhankelijkheid slaat op het vermijden van omstandigheden die een derde partij doen vermoeden dat de integriteit en de objectiviteit van de auditor in gevaar is (Majoor, 2000).

In 2002 heeft het Committee on Auditing, een adviesorgaan van de Europese Commissie, een Commission Recommendation opgesteld: *"Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles"*. Dit document geeft een opsomming weer van de bedreigingen die de onafhankelijkheid van de externe auditor kunnen aantasten. Ten eerste is er het eigenbelang van een externe auditor. Men spreekt van een eigenbelang wanneer de auditor kan worden bedreigd door financiële of andere bindingen met de klant (Gortemaker, 2002). De externe auditor mag geen andere diensten verrichten dan de opdrachten die krachtens de wet aan hem werden toevertrouwd aangezien deze hun onafhankelijke uitoefening in het gedrang brengen (Majoor, 2000). Zo mag de auditor bijvoorbeeld de controle- en adviesfunctie niet tegelijkertijd uitoefenen voor eenzelfde klant. Een tweede bedreiging die aangehaald wordt door het Committee on Auditing is de beoordeling van het eigen werk. Als gevolg van eerdere controle- of adviesopdrachten bij eenzelfde klant, is het moeilijk om objectief te blijven. De derde bedreiging is de partijdigheid van de externe auditor. Wanneer een auditor aandelen heeft in de organisatie van haar klant of haar klant vertegenwoordigt bij bepaalde rechtszaken, komt de onafhankelijkheid van de auditor in het gedrang. Dit omdat de auditor de belangenbehartiger van de klant wordt. De vierde bedreiging is het ontstaan van een familiale relatie tussen de klant en de externe auditor. De auditor bouwt meestal lage termijn relaties op met zijn klanten waarbij er een hechte band kan ontstaan tussen de auditor en het management. Hij verliest hierdoor zijn objectieve kijk, scepticisme en professionaliteit (Gortemaker, 2002). De vijfde en laatste bedreiging die zich kan voordoen, is intimidatie. Auditors zijn voor inkomsten grotendeels afhankelijk van hun cliënteel. Daarom streven ze ernaar om een lange termijn relatie op te bouwen met de klanten. Het management is zich hiervan bewust en ze beseft maar al te goed dat ze een belangrijke inkomstenbron is voor de externe auditor. Zo zal ze haar machtspositie gaan gebruiken om druk uit te oefenen op de auditors (Brody & Moscové, 1998). Wanneer de auditor geïntimideerd wordt door een dominante klant, bemoeilijkt dit zijn objectieve benadering (Gortemaker, 2002). Bij de controle van de jaarrekening worden externe auditors ook vaak geconfronteerd met waarderingvraagstukken.

Sommige vraagstukken roepen de hulp van adviseurs in. Als controle en advies echter vanuit dezelfde organisatie gebeurt, komt de onafhankelijkheid van de externe auditor in het gedrang. In dergelijke situaties moet de externe auditor overwegen of aanvullende waarborgen nodig zijn om het risico te verminderen (Gortemaker, 2002).

3.4.1 Wetgeving omtrent de onafhankelijkheid van de externe auditor in België

De onafhankelijkheid van het externe auditberoep wordt in de Belgische wetgeving en reglementering voorzien, in het bijzonder in de artikels 133 en volgende van het Wetboek van Vennootschappen, artikels 183bis tot 183sexies van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen, het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisor en de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze normen zijn van toepassing onverminderd alle andere bijkomende wettelijke en reglementaire bepalingen. Overwegende dat het past wordt aan de bedrijfsrevisoren aanbevolen dat zij in het kader van hun mandaat als commissaris of een equivalent mandaat andere bepalingen toepassen. Het betreft hier de Europese aanbeveling van 16 mei 2002 aangaande de *"onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen"* en de Europese richtlijn van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, ook auditrichtlijn genoemd (Normen van het Instituut der Bedrijfsrevisoren inzake bepaalde aspecten verbonden met de onafhankelijkheid van de commissaris, 2008).

Het Wetboek van Vennootschappen behandelt de onafhankelijkheid van de externe auditor in Boek IV, Titel VII, artikels 133 en volgende. Artikel 133 betreft het toezien op de onafhankelijkheid en samen met de wet van 2 augustus 2002, bij wijziging van het Wetboek van Vennootschappen, wordt bepaald dat de externe auditor geen andere taak, mandaat of opdracht mag aanvaarden die hun onafhankelijke uitoefening in het gedrang brengt. Vervolgens verwijst artikel 133 W. Venn. ook naar de cooling off periode, het één-op-één principe en de verboden activiteiten. Het begrip 'cooling off periode' betekent een verbod gedurende een periode van twee jaar na het einde van het mandaat van bestuurder, zaakvoerder, lid van directieraad (...) of enige andere functie te aanvaarden in de vennootschap of verbonden vennootschap/persoon. Het één-op-één principe gaat ervan uit dat geen andere diensten verricht mogen worden voor zover het totaal bedrag van de vergoedingen verbonden aan deze diensten hoger ligt dan de auditfee. In artikel 134 W. Venn. wordt namelijk bepaald dat bij de aanvang van de opdracht van de commissaris een bezoldiging wordt vastgesteld die bestaat uit een vast bedrag dat de naleving van de controlenormen van het IBR waarborgt. Buiten deze bezoldigingen mag de commissaris geen enkel voordeel, in welke vorm ook, van de vennootschap ontvangen. De vennootschap mag ook geen leningen of voorschotten toestaan of waarborgen stellen of geven. Van het één-op-één principe kan mogelijk van afgeweken worden na een gunstige beslissing van het auditcomité van de vennootschap, op voorafgaandelijk positief advies van ACCOM of indien de controle gebeurt door een college van van elkaar onafhankelijke commissarissen. Dergelijke afwijking moet in de toelichting bij de jaarrekening vermeld en verantwoord worden. Tenslotte behandelt artikel 133 W. Venn. dat er sprake kan zijn

van verboden activiteiten tijdens het mandaat of twee eraan voorafgaande jaren. Deze verboden activiteiten staan in het algemeen uitvoeringsbesluit van het Wetboek van Vennootschappen in Boek III, Titel I "Onafhankelijkheid van de commissaris", artikel 183ter. In dit artikel staat een limitatieve lijst van zeven prestaties die van aard zijn de onafhankelijkheid van de commissaris in het gedrang te brengen. Het auditkantoor kan deze prestaties wel aan andere niet-audit klanten aanbieden (Wetboek van Vennootschappen, 2011).

De algemene controlenormen van het IBR behandelen de onafhankelijkheid van de commissaris in punt 1.2: "De bedrijfsrevisor brengt zijn beroepsmatige beoordeling uit in een geest van volledige onafhankelijkheid. Hij zal zich onthouden van alles wat aan deze onafhankelijkheid enige afbreuk kan doen". In punt 1.2.1 (ACN) wordt de onafhankelijkheid in geest en in schijn aangehaald. Punt 1.2.2 (ACN) verwijst naar de regels inzake de onafhankelijkheid, namelijk de wet en de reglementen en een afzonderlijke norm die tot het domein van de professionele plichtenleer behoort. Deze normen passen in het kader van de omzetting van de auditrichtlijn die onder andere voorziet in bepalingen omtrent de onafhankelijkheid. Deze auditrichtlijn voorziet uitdrukkelijk dat de Europese Commissie uitvoeringsmaatregelen kan vaststellen inzake de onafhankelijkheid en dat ze daarbij rekening zouden kunnen houden met de beginselen in de Europese aanbeveling van 16 mei 2002. Deze aanbeveling stelt een conceptuele benadering voor waarbij een aantal beginselen gedefinieerd worden inzake de onafhankelijkheid van de commissaris, die inspeelt op voortdurende wijzigingen van bepaalde omstandigheden en die er in slaagt te komen tot een harmonisatie op Europees en internationaal vlak. De commissaris moet daarbij zelf onderzoeken of er een financiële, zakelijke werkrelatie of relatie van enige aard bestaat tussen zichzelf, het bedrijfsrevisorenkantoor of het netwerk en de gecontroleerde entiteit waarbij de onafhankelijkheid in het gedrang kan worden gebracht. In dergelijke omstandigheden moet de commissaris erover waken dat er veiligheidsmaatregelen toegepast worden om deze risico's te minimaliseren. Wanneer de risico's van die aard zijn dat, ongeacht de toegepaste veiligheidsmaatregelen, de onafhankelijkheid in het gedrang wordt gebracht, mag de commissaris de wettelijke controle niet uitvoeren (www.ibr-ire.be, 2011).

Het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 dat handelt over de plichten van de bedrijfsrevisor, behandelt ook het onafhankelijkheidsprincipe van de commissaris. Zo mag de commissaris geen enkele opdracht uitvoeren als de onafhankelijkheid of vertrouwensrelatie in het gedrang zou kunnen komen. De commissaris mag de opdracht enkel uitvoeren en een verslag of oordeel geven als zijn onpartijdigheid gewaarborgd blijft door het rechtschapen en de objectieve houding van de commissaris zelf. Het KB van 10 januari 1994 beschrijft daartoe uitdrukkelijk wanneer een opdracht verboden is en hoe de vergoeding van de commissaris bepaald en begrensd wordt.

De wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren behandelt in artikel 13, §1 dat het voor de bedrijfsrevisor niet toegelaten is werkzaamheden uit te oefenen of daden te stellen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn functie. Artikel 13, §2 omschrijft een aantal omstandigheden waarbij het voor de bedrijfsrevisor niet toegelaten is revisorale opdrachten uit te voeren. Artikel 14 van de wet handelt over de volledige onafhankelijkheid van de commissaris.

HOOFDSTUK 4 RELATIE INTERNE EN EXTERNE AUDIT

4.1 Inleiding

Uit de bespreking van de interne en externe auditfunctie blijkt dat ieder zijn eigen taken, verantwoordelijkheden en doelen heeft maar er bestaan ook overeenkomsten tussen beide functies aangaande werkingsgebied, benadering en rapportering. Om de relatie tussen de interne en externe audit beter te kunnen begrijpen, is het van belang deze relatie te bekijken in een context met andere belangengroepen. Voornamelijk het auditcomité wordt verder bestudeerd omdat het als belangrijkste aanspreekpunt fungeert voor de interne en externe audit. Het hoofdstuk zou dan bijgevolg een antwoord moeten bieden op de deelvraag: "Welke soort relaties bestaan er tussen de interne en externe auditor?".

4.2 Verschillen en overeenkomsten interne en externe audit

4.2.1 Overeenkomsten

Interne en externe auditors spelen elk een belangrijke rol bij het bestuur van de organisatie. Beide groepen hebben wederzijdse belangen met betrekking tot de doeltreffendheid van de interne financiële controles en beide houden ze zich aan ethische codes en professionele normen die zijn vastgesteld door hun respectieve beroepsorganisaties. Daarnaast werken zowel de interne als externe auditors onafhankelijk van de activiteiten die zij auditeren en wordt er van beide groepen verwacht dat zij een uitgebreide kennis hebben over de onderneming, de industrie en de strategische risico's waarmee de organisatie te maken heeft (Balkaran, 2008). Engle (1999) haalt aan dat zowel de interne als externe auditors verantwoordelijk zijn voor het evalueren van de betrouwbaarheid en integriteit van de financiële informatie, het evalueren van de systemen die zijn opgezet om de naleving van de wet- en regelgeving in verband met de financiële staten te waarborgen, het evalueren van methoden om de activa te behouden en het evalueren van de interne controles die de financiële staten kunnen beïnvloeden. Ook rapporteren zowel de interne als externe auditors naar het auditcomité en is het management één van hun belangrijkste stakeholders. In die zin bestaan er overeenkomsten tussen beide functies aangaande werkingsgebied, benadering en rapportering. Om hun doelen te bereiken, gebruiken beide auditors vaak gelijksoortige middelen. Hierdoor kunnen sommige werkzaamheden van de interne auditor nuttig zijn bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de externe controlewerkzaamheden (Richards, 2003). Op dat aspect wordt later verder ingegaan. Niettemin zijn beide auditfuncties en de diensten die zij aanbieden essentieel om een effectieve governance structuur te handhaven. Interne en externe audit werken niet langer meer in competitie. De veranderende regelgeving verbiedt de externe auditors om interne auditactiviteiten te verrichten voor dezelfde organisatie.

Vandaag de dag kunnen de interne en externe auditors voordeel halen uit hun complementaire vaardigheden en perspectieven. Zij moeten daarbij regelmatig samenkomen om hun gemeenschappelijke belangen te bespreken, om ernaar te streven elkaars werkzaamheden en werkwijzen te begrijpen, om het auditbereik te bespreken en te plannen met als doel zoveel mogelijk gedwongen ontslagen te beperken, om gezamenlijk de risicogebieden te beoordelen en toegang te bieden tot elkaars verslagen, programma's en rapporten. Bij het vervullen van hun toezichthoudende verantwoordelijkheden verlangt de raad van bestuur van de interne en externe auditors dat zij hun auditwerkzaamheden coördineren om de economie, de efficiëntie en de effectiviteit van het totale auditproces te verhogen. Met een betere verstandhouding van elkaars perspectieven, kunnen de twee auditfuncties hun bijdrage maximaliseren en zorgen voor het succes van de organisatie (Balkaran, 2008).

4.2.2 Verschillen

Ondanks hun duidelijke overeenkomsten kennen de interne en externe audit tal van verschillen die hen elk op hun eigen manier waardevol maken. Het IIA definieert de interne audit als een onafhankelijke, objectieve assurance en consulting activiteit opgericht om waarde toe te voegen aan de organisatie en om de organisatie te helpen haar doelstellingen te bereiken. Hiervoor gebruikt de interne audit een systematische, gedisciplineerde benadering om de effectiviteit van het risicomanagement, de controle en de governance processen te verbeteren. Doordat de interne audit betrokken is bij alle aspecten van de organisatie, richten de interne auditors zich op de toekomstige gebeurtenissen als een resultaat van hun continue evaluatie van de controles en processen (Balkaran, 2008). Het systeem van interne controle omvat alle controles die door de organisatie zelf zijn ingesteld om een goede controleomgeving te creëren. De interne audit beoordeelt, onafhankelijk van het management, de interne beheersing. De interne afdeling is verantwoordelijk voor het oprichten en onderhouden van deze controlesystemen (Porter, Simon & Hatherly, 2003). De doelstellingen van de interne audit variëren echter al naar gelang de omvang en de structuur van de organisatie. Daarnaast zijn de doelstellingen van de interne audit afhankelijk van de door de leiding van de organisatie gestelde eisen (Internationale Controle Standaard 610, 2006). De rol van de interne audit wordt bepaald door de leiding van de onderneming en omvat over het algemeen het adviseren van het auditcomité en het management over corporate governance, systemen van interne controle en risicomanagement (Pickett, 2005 en Piper, 2007). De externe audit daarentegen wordt aangesteld om een onafhankelijk oordeel te geven over de financiële staten van de onderneming. Hij dient daarbij vast te stellen of de financiële staten geen afwijkingen van materieel belang bevatten (Piper, 2007 en Balkaran, 2008). De externe auditor is geïnteresseerd in de adequaatheid van de controles ontworpen om de bezittingen van de onderneming veilig te stellen en te verzekeren dat de boekhoudkundige gegevens vrij zijn van materiële fouten. De externe auditor onderzoekt hiervoor de werking van de interne controle om sterktes en zwakheden te identificeren en gebruikt daarbij het werk van de interne afdeling ook voor een deel in zijn eigen controlewerkzaamheden (Porter, Simon & Hatherly, 2003). De resultaten van de externe auditor worden gerapporteerd aan de aandeelhouders en de gebruikers van de financiële staten. De interne auditor kan echter ook

verklaringen afgeven over de getrouwheid van de cijfers van de onderneming. De interne auditor mist in dat opzicht wel onafhankelijkheid, maar dat neemt niet weg dat de externe auditor gebruik kan maken van het voorwerk van de interne auditor (Koopmans, 2005). De benadering van de externe audit is voornamelijk historisch van aard, hoewel sommige toekomstgerichte verbeteringen kunnen worden voorgesteld in de aanbevelingen van de auditors aan het management op basis van de analyse van de controles tijdens een controle van de financiële staten. Deze definities van interne en externe audit geven de verschillen tussen de twee functies in grote lijnen al aan. Doordat het interne auditberoep de laatste jaren een sterke verandering heeft ondergaan, is de kloof tussen de disciplines van de interne en externe audit alleen maar groter geworden. Interne audit is veel breder en meer omvattend dan de externe audit. De interne audit voegt waarde toe aan de organisatie doordat de interne auditors kijken naar de onderliggende verrichtingen die de boekhoudkundige cijfers teweeg brengen vooraleer de cijfer opgenomen worden in de boekhouding. De externe audit focust zich voornamelijk op het bestaan, de compleetheid, de accuraatheid, de classificatie, timing en de plaats van de financiële cijfers.

De interne en externe audit hebben bijgevolg ook een andere organisationele structuur. De interne auditors vertegenwoordigen een integraal deel in de organisatie. Hun voornaamste cliënten zijn het management en de raad van bestuur. In het verleden rapporteerden de interne auditors voornamelijk aan de CFO en het senior management. De dag van vandaag rapporteren de interne auditors meer en meer naar het auditcomité waardoor hun onafhankelijkheid en objectiviteit versterkt wordt. Het hoofd van de interne afdeling wordt aangesteld met het oog om permanent in de onderneming actief tewerkgesteld te blijven. De externe auditors daarentegen maken geen deel uit van de organisatie zelf maar worden wel door de organisatie aangesteld. Hun doelen worden voornamelijk bepaald door het statuut en door de raad van bestuur van de organisatie. De externe auditors worden aangesteld door de raad van bestuur waarbij zij een jaarlijks rapport moeten leveren aan de organisatie en aan de stakeholders. De aanstelling van de externe auditors is bedoeld voor een specifieke periode, meestal voor drie of zes jaar.

Over het algemeen is de interne auditfunctie niet verplicht voor organisaties. De recente regelgeving heeft er echter voor gezorgd dat de interne auditfunctie verplicht wordt in een aantal gevallen. Beursgenoteerde ondernemingen moeten nu een interne afdeling hebben, hetzij in de organisatie hetzij uitbesteed. Een externe audit is wettelijk verplicht voor vele ondernemingen, alleszins deze die beursgenoteerd zijn.

De noodzakelijke kwalificaties voor een interne auditor berusten uitsluitend op het oordeel van de werkgever. De interne auditors worden vaak gekwalificeerd als personen die een uitgebreide kennis hebben van de organisatie en haar verrichtingen waardoor zij in staat zijn de interne audit te kunnen verrichten. Meer en meer interne auditors streven naar het certificaat van het IIA waaruit blijkt dat ze de competentie hebben om professioneel te werk te gaan. Van de externe auditors daarentegen wordt verwacht dat zij de fouten en onregelmatigheden in de organisatie begrijpen, de risico's van de organisatie gaan beoordelen en audits verrichten waardoor een redelijke mate van zekerheid wordt bekomen dat de financiële staten vrij zijn van materiële fouten. In de meeste landen zijn de externe auditors lid van een beroepsorganisatie. De externe auditors komen bij de

uitoefening van hun beroep een beperkt aantal keren in de organisatie waardoor hun kennis van de organisatie beperkter is als dat van de interne auditors (Balkaran, 2008).

4.3 Relatie interne en externe audit

De huidige governance-omgeving heeft ertoe geleid dat er meer nadruk wordt gelegd op de relatie tussen de interne en externe auditors (Munro & Stewart, 2009). Organisaties maken daardoor meer gebruik van de interne en externe audit om verschillende belangrijke doelstellingen te bereiken. Hoewel er veel verschillen zijn tussen beide functies, overlappen de verantwoordelijkheden van de interne en externe auditors ook op een aantal gebieden (Engle, 1999, Richards, 2003 en Porter, Simon & Hatherly, 2003). Daarom moedigt heel wat wetgeving de externe auditors aan om gebruik te maken van het werk van de interne auditors (Engle, 1999 en Colbert, 2002). *The Statements on Auditing Standards (SAS)* 55 en 65 verwijzen direct naar de relatie tussen de interne en externe auditfunctie. Het *Professional Practices Framework (PPF)* van het IIA heeft rechtstreeks betrekking op deze twee *Statements on Auditing Standards*. SAS 55, *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*, vereist van de externe auditors dat zij de systemen van interne controle op elk vlak moeten begrijpen. Het systeem van interne controle bestaat uit vijf componenten: de controle-omgeving, risicobeoordeling, controle-activiteiten, informatie en communicatie, en monitoring. Omdat interne auditactiviteiten deel uitmaken van twee van de vijf componenten van interne controle, namelijk de controle-omgeving en monitoring, is het van belang dat de externe auditor het interne auditwerk goed begrijpt (Colbert, 2002). SAS 65, *The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement (1991)*, moedigt externe auditors aan rekening te houden met de interne auditactiviteiten wanneer zij de audit van de financiële overzichten plannen en uitvoeren. De externe auditor moet daarbij inzicht verwerven over het niveau waaraan de interne audit zijn activiteiten rapporteert en of de onafhankelijkheid van de interne auditfunctie daarbij niet in het gedrang komt. Daarnaast moet de externe auditor zich informeren over het interne auditcharter omdat hierin het doel, de autoriteit en verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie vermeld worden. De externe auditor kan ook navraag doen over zowel de interne auditplannen als de omvang van het auditwerk.

Door vertrouwd te raken met de interne auditactiviteit, als onderdeel van het begrijpen van de interne controle, kan de externe auditor ervoor opteren de interne auditfunctie verder te bestuderen. Wanneer het werk van de interne auditors relevant is bij de audit van de financiële staten of wanneer de interne auditors rechtstreekse bijstand kunnen leveren aan de externe auditors, zullen de externe auditors bijkomend inzicht verwerven in de interne auditactiviteit. SAS 65 verklaart dat de externe auditors hierbij de competentie, de objectiviteit en de onafhankelijkheid van de interne auditors verder kunnen evalueren. De externe auditor zou ook moeten overwegen om de resultaten van de externe kwaliteitsbeoordeling van de interne auditactiviteit te evalueren (Engle, 1999 en Colbert, 2002).

Externe auditors kunnen vertrouwen op het bewijskrachtig materiaal dat zij verzameld hebben van de interne auditactiviteiten wanneer zij tevreden zijn over de competentie en de objectiviteit van de interne auditors. Bij het beoordelen van de competentie worden de externe auditors aangemoedigd om bepaalde factoren te bestuderen zoals de vorming en de ervaring van de interne auditors en de kwaliteit van de auditprogramma's en rapporten. Bij het beoordelen van de objectiviteit gaan de externe auditors rekening houden met de organisationele positie van de interne auditafdeling en de procedures die zijn vastgesteld. Voor wat betreft de onafhankelijkheid van de interne auditors, moet het hoofd van de interne auditafdeling rapporteren aan een individu in de organisatie met voldoende autoriteit om de onafhankelijkheid te promoten. Hoe meer objectief, competent en onafhankelijk de interne auditors zijn, hoe groter de kans dat de externe auditors gebruik willen maken van hun werk om de doelstellingen van de externe audit te kunnen bereiken (Engle, 1999).

Ook de Internationale Controle Standaard 610 moedigt externe auditors aan rekening te houden met de activiteiten van de interne audit wanneer zij een audit van de financiële overzichten plannen en uitvoeren. Wanneer de externe auditors kunnen steunen op de interne auditors, zal dat de aard, timing en de mate van de auditprocedures beïnvloeden die uitgevoerd worden door de externe auditors. Wanneer bepaalde aspecten van de interne auditactiviteiten relevant zijn voor de controle van de financiële staten, raadt de standaard bijgevolg aan dat de externe auditor eerst kennis dient te verwerven over deze activiteiten om ze vervolgens te kunnen evalueren op hun doeltreffendheid. Daarbij moet de externe auditor onderzoeken of zijn controlewerkzaamheden beïnvloed worden door de interne auditactiviteiten. Bij de evaluatie zal de externe auditor de aard en de omvang van de interne auditactiviteiten beoordelen. Er wordt bijvoorbeeld nagegaan of de interne auditactiviteiten zijn uitgevoerd door personen met voldoende vaardigheden, kennis en ervaring. De uiteindelijke, volledige verantwoordelijkheid voor elke beoordeling over de controle van de financiële staten, ligt echter bij de externe auditor. Wanneer de externe auditor dus gebruik maakt van de interne auditactiviteiten, is het gunstig dat de interne en externe audit zich op elkaar afstemmen. Zo dient er overeenstemming te zijn in verband met de tijdsperiode van deze werkzaamheden, de omvang van de controle, de niveaus van materieel belang en de voorgestelde selectiemethodes voor het toepassen van steekproeven, de documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden en de beoordelingsprocedures en de procedures inzake de communicatie van de uitkomsten van deze werkzaamheden (Internationale Controle Standaard 610, 2006). Op het vlak van controle kunnen de externe auditors hun geplande procedures elimineren wanneer zij vertrouwen op de controle evaluatie en de testprocedures van de interne auditors. In feite zijn de externe auditors toegestaan om volledig gebruik te maken van het werk van de interne auditors. Mogelijke uitzonderingen hierbij omvatten het testen en evalueren van controles die een materiële impact kunnen hebben op de financiële staten of gebieden waar er een hoog risico is dat de financiële staten materiële afwijkingen kunnen vertonen. Wanneer het werk van de interne auditors bewijs levert over werkelijke of verdachte afwijkingen in de financiële staten, kunnen de externe auditors ook de mate van hun substantieve testen verminderen (Engle, 1999).

De externe auditors zijn ook toegestaan om directe bijstand te verkrijgen van de interne auditors. In dergelijke gevallen zullen de interne auditors specifieke auditprocedures uitvoeren die vereist

zijn voor de externe auditprogramma's. Hierdoor maken de interne auditors deel uit van het externe auditteam. SAS 65 vereist dat de externe auditors moeten voldoen op het vlak van competentie en objectiviteit vooraleer directe bijstand verkregen kan worden (Engle, 1999). Wanneer de interne auditors directe bijstand verlenen aan de externe auditors moeten zij rekening houden met de IIA standaarden (Engle, 1999 en www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/, 2011)

In 2007 heeft het PCAOB haar richtlijn omtrent de audit van de interne controle herzien door het aannemen van *Auditing Standard No. 5: An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements*. Op basis van deze standaard moedigt het PCAOB de externe auditors aan om het werk van anderen te gebruiken wanneer dat werk uitgevoerd is door competente en objectieve personen. Deze vereiste kan het vertrouwen van de externe auditors in het werk van de interne auditors doen toenemen. Bijgevolg is er de laatste jaren een beter begrip over hoe de interne auditfunctie samenwerkt met het auditcomité, het management en de externe auditors om tot een kwaliteitsvolle corporate governance te komen. Wanneer de externe auditor berust op enig werk van de interne afdeling, moet de externe auditor de kwaliteit van de interne afdeling gaan beoordelen (AICPA, 2003 en PCAOB, 2007 en Desai, Roberts & Srivastava, 2010). De PCAOB concludeert dat de flexibiliteit die de externe auditors hebben wanneer zij gebruik maken van het werk van de interne afdeling, zich moet vertalen in een sterke aanmoediging voor ondernemingen om een kwaliteitsvolle interne auditfunctie in te richten. Hoe sterker de interne auditfunctie is, hoe groter de kans dat de externe auditors geneigd zijn om er gebruik van te maken (PCAOB, 2007). Wanneer de externe auditors de sterkte van de interne auditfunctie gaan evalueren, beoordelen zij de sterkte van de interne controlestructuur van de onderneming. Er is heel wat literatuur geschreven en onderzoek gedaan betreffende de evaluatie van de interne auditfunctie door de externe auditors. Desai, Roberts & Srivastava (2010) focussen zich op een onderzoek waarbij de externe auditor een beoordeling maakt van drie kwaliteitsfactoren van de interne auditfunctie, met name de objectiviteit van de interne auditor, de competentie van de interne auditor en de werkprestaties van de interne auditfunctie. Desai, Roberts & Srivastava (2010) kijken daarbij naar een onderzoek dat gedaan werd in 1993 door Maletta. Dat onderzoek erkende de interrelaties tussen deze drie kwaliteitsfactoren. Maletta bestudeerde daarbij de beslissingen die de externe auditors namen wanneer zij wilden steunen op de interne auditors als assistenten doorheen het auditproces. Het onderzoek concludeerde dat de externe auditors een complex proces gebruiken wanneer zij beslisten om gebruik te maken van de interne auditors als assistenten en ook dat er een relatie is tussen de drie factoren die de sterkte van de interne auditfunctie beïnvloeden. De resultaten van de analyse van Maletta gaven aan dat wanneer het inherent risico hoog is, de externe auditors enkel overwogen om te steunen op de interne auditors wanneer de objectiviteit van de interne auditors hoog is. Er werd echter geen relatie tussen de werkprestaties en de objectiviteit waargenomen wanneer het inherent risico laag was. Over het algemeen kan uit het onderzoek geconcludeerd worden dat competentie de belangrijkste factor is, gevolgd door objectiviteit en de prestaties op het werk.

Hoewel er al drie decennia onderzoek verricht wordt naar het vertrouwen dat de externe auditors hebben in het werk van de interne audit, werd veel van dit onderzoek uitgevoerd wanneer de interne audit een kleinere focus omvatte. Zowel het leveren van consultingdiensten door de interne auditfunctie hebben een potentiële impact gehad op de objectiviteit van de interne audit. Dergelijke veranderingen die de interne auditfunctie heeft ondergaan, kunnen de beslissingen van de externe auditors om te steunen op het werk van de interne audit beïnvloeden. Munro & Stewart (2009) halen vervolgens ook aan dat zij de impact van de interne audit gaan bestuderen op basis van vier afzonderlijke beslissingen die de externe auditors kunnen nemen. Deze omvatten de beslissing om te steunen op het werk van de interne audit dat al reeds gedaan is en de beslissing om bepaalde interne auditactiviteiten te gebruiken. Voor beide beslissingen wordt vervolgens een onderscheid gemaakt tussen controle evaluatie en substantieve testen. De algemene resultaten van Munro & Stewart (2009) suggereren dat er geen significante verschillen zijn tussen het gebruik van de interne audit die al reeds gedaan is en het gebruik van de interne auditors als assistenten. Het blijkt echter wel dat de externe auditors meer geneigd zijn om gebruik te maken van de interne audit voor de controle evaluatie dan voor de substantieve testen.

SAS 99, *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, moedigt de externe auditors aan om aan de interne audit te vragen welke mogelijke risico's van fraude er kunnen zijn. Hierbij kunnen de externe auditors gebruik maken van de kennis van de interne audit betreffende mogelijke fraude. De aanleiding van deze richtlijn berust op de belangrijke rol die de interne auditors innemen in corporate governance. De mate waarin de interne auditors gevoelig zijn voor signalen van mogelijke fraude, duidt op het feit dat de interne auditors de externe auditors kunnen helpen. Interne auditors die van tevoren mogelijke fraude risico's opmerken, kunnen effectieve partners zijn bij de preventie en opsporing van frauduleuze financiële verslaggeving. Interne auditors hechten evenveel belang aan de signalen van mogelijke fraude als de externe auditors, maar zij hebben ook de neiging om rekening te houden met de houding en het rationaliseringsgedrag van een mogelijke fraudeur. Als de interne auditors gedreven zijn om factoren te herkennen die leiden tot mogelijke fraude, kan een actieve relatie tussen de interne en externe auditors voordelig zijn voor alle belanghebbenden. Externe auditors die gebruik maken van de kennis van de interne auditors zullen bij het verkrijgen van de informatie effectiever zijn wanneer zij de mogelijke fraude risico's gaan beoordelen. Ook zijn de externe auditors daardoor beter in staat om frauduleuze financiële rapportering op te sporen. Opleiding over mogelijke fraude risicofactoren zijn nuttig voor de externe auditors, maar het identificeren van signalen van mogelijke fraude is slechts de eerste stap (Gramling & Myers, 2003).

De IIA standaarden moedigen bijgevolg ook aan dat de interne auditors moeten kunnen vertrouwen op het werk van de externe auditors. Het hoofd van de interne afdeling moet ervoor zorgen dat de interne auditactiviteiten het werk van de externe audit niet dupliceren. De interne auditors zijn toegestaan om op verschillende manieren hun auditprogramma's te wijzigen wanneer ze kunnen steunen op het werk van de externe auditors. Terwijl dit vertrouwen vaak gebaseerd is op het onderzoek van de interne audit en op het testen van de werkzaamheden van de externe audit, hebben dergelijke inspanningen potentieel omdat ze ervoor zorgen dat de interne audit minder tijd nodig heeft en minder inspanningen moet leveren bij het vervullen van haar

doelstellingen. Het is dus voordelig voor de interne auditors wanneer zij zoeken naar manieren om te kunnen steunen op het werk van de externe auditors. Deze kwestie moet pro-actief en creatief worden aangepakt tijdens de planning van de interne audit en vooraleer de externe auditors beginnen met het uitoefenen van hun werkzaamheden. Tijdens het planningsproces kan het hoofd van de interne afdeling onderzoeken welke interne auditactiviteiten overlappen met de externe controlewerkzaamheden zodat interne en externe auditors zich op elkaar kunnen afstemmen. Gebieden waar de controlewerkzaamheden van de interne en externe auditors het meest overlappen zijn de geplande interne auditactiviteiten met betrekking tot de financiële staten van de organisatie, de interne controles die de cijfers in de financiële staten beïnvloeden en het informatiesysteem dat opgezet wordt om de financiële staten te genereren (Engle, 1999).

Richards (2003) stelt dat er verschillende samenwerkingsrelaties tussen de interne en externe audit kunnen voorkomen. Om hun doelen te bereiken, gebruiken beide auditors vaak gelijksoortige middelen. Hierdoor kunnen sommige werkzaamheden van de interne auditor nuttig zijn en gebruikt worden voor externe controlewerkzaamheden (Richards, 2003 en Porter, Simon & Hatherly, 2003). Een kritische component van deze types van samenwerkingsrelaties is de interactie tussen de interne en externe audit. Een goede samenwerking tussen beide partijen vereist een effectieve communicatie. De communicatie tussen de interne en externe audit vormt een belangrijke component voor het goede bestuur van een onderneming. Door een doeltreffende communicatie tussen beide partijen kunnen immers dubbel werk en kosten gereduceerd worden en kunnen de diensten van auditing geleverd aan het management en het auditcomité verbeteren. Het type van relatie wordt bepaald door verschillende factoren zoals de grootte van de afdeling, het strategisch plan, het auditcharter en de wensen die het management heeft omtrent de relatie tussen beide partijen. Het relatietype dat het best zou passen in een organisatie hangt ook af van de tijd die voorhanden is, de complexiteit van de onderwerpen en de beschikbare middelen. Het is van belang dat de juiste relatie geselecteerd wordt en dat daarbij rekening wordt gehouden met de objectiviteit en de onafhankelijkheid van de interne en externe auditor.

Wanneer er geen samenwerkingsrelatie voorkomt tussen de interne en externe audit, zijn de werkingsgebieden van beide partijen duidelijk verschillend en gescheiden van elkaar. Interne en externe audit kunnen daarbij informeel met elkaar vergaderen en informatie uitwisselen. Het interne auditcharter van de interne audit vermeldt echter niet dat de interne afdeling de externe auditor direct dient te ondersteunen of dat er coördinatie moet bestaan tussen de twee partijen. Dit type van relatie heeft als voordeel dat beide auditors zich volledig kunnen concentreren op hun eigen werkzaamheden. De interne auditor richt zich voornamelijk op de behoeften van de onderneming terwijl de externe auditor de meeste tijd besteedt aan het controleren en beoordelen van de financiële staten. Het gebrek aan communicatie kan de twee partijen echter in onenigheid met elkaar brengen.

Wanneer er een kostenvoordeelsamenwerkingsrelatie voorkomt tussen de interne en externe audit, zal de interne auditor taken uitvoeren voor de externe auditor als daardoor kostenvoordelen verwezenlijkt kunnen worden. Bij dit soort van relatietype bestaat er coördinatie tussen de twee auditors, delen beide auditors informatie en bieden ze ondersteuning aan elkaar. Hierdoor kunnen

belangrijke kostenbesparingen gerealiseerd worden voor de organisatie. Interne afdelingen die zich bezighouden met dit soort van relatie zijn duidelijk resultaatgericht met het oog op het reduceren van de kosten. Voorbeelden hebben betrekking op activiteiten zoals de beoordeling van de interne controle en ondersteuning van het financieel overzicht tegen het einde van het jaar. Het nadeel van dergelijke relatie is dat de immateriële activa die een hoge waarde hebben, niet kwantificeerbaar genoeg zijn op dergelijke taken te rechtvaardigen.

Een gedeelde samenwerkingsrelatie tussen de interne en externe audit heeft als doel het gebruik van de middelen te maximaliseren. De interne afdeling stelt hierbij nog altijd zijn eigen auditplan op, onafhankelijk van de externe auditor maar biedt de mogelijkheid voor beide partijen om te weten welke planning elke groep volgt. In dit type van relatie is de interne auditor op de hoogte van de gebieden die onderzocht moeten worden, de benadering die gevolgd wordt en de resultaten die men moet bekomen. De externe auditor is zich bewust van de gebieden die de interne auditor gaat onderzoeken. Daarnaast werken beide auditors samen zodat de ene auditor op de hoogte is van de resultaten en de inhoud van de planning van de andere auditor. Hierdoor kunnen de resultaten van de ene auditor reeds opgenomen worden in de planning van de andere. In dit type van relatie komt de onafhankelijkheid van beide partijen ten goede, alhoewel de coördinatie van de werkzaamheden eronder kunnen lijden als gevolg van het ontbreken van een geavanceerde planning.

Tenslotte kan er een nauwe werkrelatie voorkomen tussen de interne en externe audit waarbij er een voortdurende communicatie en planning tussen beide partijen aanwezig is. Men noemt dit partnership relationship. Elke opdracht die van gemeenschappelijk belang is, wordt gepland en uitgevoerd als een gezamenlijke taak. Dit type van relatie heeft als voordeel dat de communicatie, de uitvoering en de resultaten van zowel de interne als de externe inspanningen beter gecoördineerd zijn. Om betere resultaten te kunnen leveren, wordt kennis tussen beide partijen uitgewisseld. Voornamelijk het management en het auditcomité halen voordeel uit dit type van relatie. Door een te nauwe samenwerking kan de objectiviteit en de onafhankelijkheid van de auditors in het gedrang komen.

Eénmaal wanneer de interne auditors een algemene visie hebben van de relatie die ze willen met de externe auditors, moeten ze een strategie ontwikkelen van de specifieke plannen die ze willen bereiken om deze visie te verwezenlijken. De strategie legt de focus op de interne afdeling in termen van de interactie die zij willen met de externe auditors. Om een effectieve strategie te ontwikkelen, moet de interne afdeling de link tussen haar visie en de gewenste relatie identificeren alsook de gebruikte benadering die ervoor zal zorgen dat de doelstellingen verwezenlijkt zullen worden, onderzoeken. Bij de ontwikkeling van de strategie moet de interne afdeling ook een duidelijk beeld hebben van haar bestaande relatie met de externe auditors en de relatie die zij wenst te bereiken. Om de bestaande situatie te beoordelen, moeten de interne auditors aandacht schenken aan de verschillende ontmoetingen die zij hebben gehad met de externe auditors. Aandachtspunten bij deze beoordeling kunnen zijn: de kwaliteit van de informatie-uitwisseling, de frequentie van de interactie tussen beide partijen, de betrokkenheid bij de evaluatie van nodige acties die ondernomen werden, de input die beide partijen inbrengen zodat

de benadering gevolgd kan worden, de discussies van belangrijke kwesties, het delen van educatieve opportuniteiten en de deelname van beide partijen in vergaderingen met het management om de resultaten te bespreken (Richards, 2003). Om de coördinatie en de samenwerking met de externe auditors te verhogen, benadrukken de interne auditors dat er actie ondernomen moet worden op voornamelijk drie gebieden: het promoten van de competentie en de objectiviteit van de interne auditors, het samenwerken met de externe auditors waardoor deze meer vertrouwen hebben in de interne auditors en waardoor de interne auditors meer kunnen steunen op het werk van de externe auditors (Engle, 1999). De interne auditafdeling moet vervolgens doelen opstellen voor gebieden waar er verbetering nodig is. Bij het opzetten van strategieën is het van belang dat de interne auditafdeling een open discussie voert met het externe auditteam om het eens te worden over de gewenste relatie. Het is niet goed om in één keer teveel veranderingen door te voeren in de relatie. Door zich te focussen op een aantal gebieden waar verbetering nodig is, zal de strategie succesvol uitgevoerd kunnen worden.

De relatie moet ook beheerd worden, ongeacht het type van relatie die bestaat tussen de interne en externe audit. Het managen van de relatie begint met de interne auditafdeling die een duidelijke definitie gaat opstellen van de relatie, haar specifieke grenzen en de prestatie maatstaven. Het auditcomité, het management en de externe auditors moeten deze verklaring beoordelen en goedkeuren. De volgende stap is het bepalen van de technieken die gebruikt zullen worden om ervoor te zorgen dat de relatie op schema blijft. Deze technieken kunnen de geplande bijeenkomsten, de documentatie of coördinatie omvatten. Ook rapporten naar het auditcomité en het management en de prestatie maatstaven kunnen gebruikte technieken zijn. De technieken die men gebruikt, zullen variëren naar gelang het gewenste type van relatie (Richards, 2003).

Sectie 550 van de IIA standaarden gaat specifiek in op de interactie tussen de interne en externe audit. Er wordt daarbij een sterke nadruk gelegd op het belang van een effectieve en efficiënte coördinatie van het werk tussen beide partijen. De interne auditors moeten een dergelijke coördinatie promoten en dat kunnen zij doen door frequente bijeenkomsten te organiseren, een redelijke toegang te bieden tot haar auditprogramma's en rapporten, het uitwisselen van auditrapporten en management letters, inzicht te verwerven in de audittechnieken, methodes en terminologie van de externe audit en een poging doen zodat overeenkomstige auditmethodes gebruikt worden door beide partijen. Eén van de belangrijkste voordelen van gezamenlijke inspanningen is wanneer de interne auditors de externe auditors voorzien van de informatie die zij nodig hebben om te kunnen vertrouwen op het werk van de interne audit. Een effectieve coördinatie kan resulteren in meer effectieve audits die verricht worden tegen een lagere algemene kost (Engle, 1999 en www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/, 2011). Doelen en verwachtingen vormen de basis voor een goede relatie tussen de interne en externe audit en voor de verwachte kwaliteit van het werk. Auditcomités zullen een gecoördineerd plan van de interne en externe auditors waarderen. Dit gezamenlijk plan bevat specifieke correlaties tussen beide partijen. De deelname van de externe auditor in vergaderingen met het management kan ook een manier zijn om te bouwen aan een goede werkrelatie omdat deze discussies zich focussen op de journaalposten, controlekwesties en dergelijke. Het gezamenlijk beoordelen van de risico's en controles van de organisatie door beide auditors, wordt ook gewaardeerd door het auditcomité.

Wanneer interne en externe auditors regelmatig overleggen over belangrijke kwesties, kan dit waardevol zijn bij het managen van de relatie tussen beide partijen. Bij deze bijeenkomsten moeten ook het management, het hoofd van de interne afdeling en specifieke individuen van zowel de interne als externe auditgroep betrokken worden, afhankelijk van de onderwerpen die men zal bespreken. De agenda's van zowel de interne als externe auditors moeten dynamisch en aangepast zijn aan de situatie. Over het algemeen moet er ten minste elk kwartaal vergaderd worden. Omdat zowel de interne als externe auditors rapporteren naar het auditcomité, moeten de resultaten van de gezamenlijke geplande werkzaamheden het onderwerp zijn van de halfjaarlijkse rapporten. De algemene resultaten, bevindingen en aanbevelingen moeten het onderwerp uitmaken van de presentatie waarin de waarden, verkregen door de gezamenlijke inspanningen, aangetoond worden. Bij projecten waarbij de interne en externe auditors nauw samenwerkten, wordt van de leidinggevende auditors verwacht dat zij feedback geven over de prestaties van de andere auditors. Dit proces kan verbeterd worden door een gestandaardiseerd evaluatieproces waarbij men kijkt naar de vaardigheden en gedragingen van de auditors.

Wanneer men aandacht schenkt aan de relatie tussen de interne en externe audit, kunnen gemakkelijk verbeteringen worden aangebracht. De eerste stap daarbij is de tijd nemen om het type van relatie te gaan beoordelen en te gaan bepalen of dit het beste is voor de organisatie. De visie die men heeft over de relatie tussen de interne en externe audit kan zo dynamisch en effectief zijn, zolang beide partijen dergelijke relatie wensen. De organisatie, het management en het auditcomité halen er allemaal voordeel uit wanneer er een gezonde en productieve relatie bestaat tussen beide partijen (Richards, 2003).

4.4 Het auditcomité

De raad van bestuur heeft een belangrijke toezichthoudende functie en dient er voor te zorgen dat een goed functionerend intern controlesysteem aanwezig is binnen de onderneming zodat een adequate identificatie en opvolging van de ondernemingsrisico's mogelijk is. De raad van bestuur is daarnaast ook verantwoordelijk voor de evaluatie van de prestaties van het management, de interne en de externe auditfunctie. Voor ondersteuning en advies bij deze verantwoordelijkheden kan de raad van bestuur adviserende comités oprichten. Het auditcomité is zo'n adviserend comité dat de raad van bestuur bijstaat in zijn toezichtsfunctie (Willekens et al., 2005). Om de relatie tussen de interne en externe audit beter te kunnen begrijpen, is het van belang deze relatie te bekijken in een context met andere belangengroepen. Vooral het auditcomité is een belangrijke belangengroep omdat het als voornaamste aanspreekpunt fungeert voor de interne en externe audit. Daarom wordt in dit punt het auditcomité besproken in relatie tot de interne en externe audit omdat het toch een belangrijk aandachtspunt is. Het doel, de organisatie en de samenstelling van het auditcomité wordt verder niet meer besproken in deze eindverhandeling omdat het anders te omslachtig wordt.

Ten gevolge van de verschillende boekhoudschandalen van de afgelopen jaren en de daaruit voortvloeiende verhoogde aandacht voor corporate governance, hebben de meeste grote bedrijven een auditcomité opgericht. Een goed functionerend auditcomité kan namelijk bijdragen tot een verhoogde onafhankelijkheid van de externe auditor en zorgt voor meer publiek vertrouwen in de onderneming (Porter, Simon & Hatherly, 2003). Maar geen enkele wet verplicht de Belgische ondernemingen om comités binnen de raad van bestuur op te richten.

De oprichting van een auditcomité door de raad van bestuur binnen beursgenoteerde ondernemingen wordt ook door de BCCG sterk aangeraden en is verplicht door het Wetboek van Vennootschappen. De bepalingen bij principe vijf van de BCCG stellen dat *"de Raad van Bestuur richt een auditcomité op dat de raad bijstaat bij het vervullen van zijn toezichtopdracht met het oog op een controle in de ruimste betekenis van het woord"*. In een bijlage van de Code worden nog verdere aanbevelingen gegeven voor het oprichten van een auditcomité. De Code beveelt aan dat de raad van bestuur de rol van het auditcomité bepaalt en opneemt in het intern reglement en in het corporate governance charter. Zo heeft het auditcomité taken op het gebied van de financiële rapportering, het systeem van interne controle en risicobeheer en het interne en externe auditproces. Een auditcomité moet een standpunt vormen over de effectiviteit van het auditproces en de governance code verplicht hen om dit te doen. Maar vele auditcomités zijn van mening dat het beoordelen van de effectiviteit van hun externe audit het moeilijkste is van hun job. Op het vlak van het auditproces wordt er reeds al genoeg aandacht gevestigd op de auditkwaliteit via regelgevende beoordelingen en via de kwaliteitscontroleprocessen van het auditkantoor zelf dus het auditcomité is niet van plan om op dit gebied veel te bereiken. Maar wat het auditcomité wel kan doen, is zich focussen op andere aspecten van audit effectiviteit waarbij hun inzicht hen in staat stelt waarde toe te voegen. Het auditcomité kan waarde toevoegen aan het auditproces door gebruik te maken van hun instinct en beoordeling. Het auditcomité heeft namelijk de opportuniteit om over het algemeen na te denken over de audit effectiviteit door te gaan kijken naar de relaties, hoe de interactie is tussen de externe audit en de onderneming en wat het bedrijf daaruit kan halen (Sheath, 2010).

Doordat het aantal auditcomités toeneemt, is er ook een toename van de aandacht voor de verantwoordelijkheden van het auditcomité in relatie met de externe en interne audit (Van Schilfgaarde & Winter, 2003 en Gramling et al., 2010). Voor wat betreft de externe audit doet het auditcomité aanbevelingen aan de raad van bestuur aangaande de selectie, het ontslag, de benoeming of herbenoeming van de externe auditor en de voorwaarden voor zijn of haar aanstelling. Dit voorstel wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de aandeelhouders. Tevens houdt het auditcomité toezicht op de onafhankelijkheid van de externe auditor. We kunnen stellen dat de functie van het auditcomité sterk gerelateerd is aan de werkzaamheden van de externe auditor want beiden zien ze toe op het afleveren van betrouwbare financiële informatie. Daarom is het van belang dat er een goede communicatie dient te zijn tussen de externe auditor en het auditcomité omtrent alle aspecten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden. Beide partijen moeten samenwerken om de belangen van de onderneming te behartigen (BCGC, 2009 en Gramling et al., 2010).

De externe auditor is onder meer belast met het controleren van de betrouwbaarheid van de financiële overzichten van de onderneming. De externe auditor dient dan ook met het auditcomité te communiceren over controleaangelegenheden die voortvloeien uit de controle van de jaarrekening. Het auditcomité is op haar beurt verantwoordelijk voor het overzien van het financieel rapporteringsstelsel en het onderzoek van de externe auditor. Het is dan ook belangrijk dat het auditcomité en de externe auditor geregeld samen vergaderen. Hierbij moeten zaken besproken worden zoals: de kwaliteit van het financieel rapporteringsstelsel, de aanvaardbaarheid van gebruikte boekhoudprincipes, de waardebepaling van activa en passiva, ongewone transacties en overeenkomsten, de medewerking en integriteit van het management, de volledigheid en duidelijkheid van de financiële staten, de onafhankelijkheid van de externe auditor en de prestaties van de interne auditafdeling, (Price Waterhouse, 1993 en Hnatt, 2001 en Gramling et al., 2010). Cohen, Krishnamoorthy & Wright (2002) stellen dat het auditcomité met de externe auditor moet samenwerken om de kwaliteit van de financiële verslaggeving te bepalen en te verbeteren. Daarom moet de externe auditor communiceren met het auditcomité over belangrijke bevindingen binnen zijn controle en over materiële zwakheden die hij ontdekt in de interne controle van de onderneming. Het is bijkomend verplicht om over ernstige tekortkomingen verslag uit te brengen (www.audit-committee-institute.be, 2011). Volgens Gendron, Bédard & Gosselin (2004) onderzoekt het auditcomité de coherentie in de financiële staten, maar op een minder gestructureerde manier dan de externe auditor. De externe auditor ontwikkelt verwachtingen, vergelijkt deze met de financiële staten en zoekt verklaringen voor de materiële verschillen.

Een goede relatie tussen de externe auditor en het auditcomité is er één waar een adequate en regelmatige dialoog mogelijk is over de financiële rapportering van de onderneming, de controles en de best practices. Er moet een open conversatie zijn met een vrije uitwisseling van gedachten. Zowel het auditcomité als de externe auditor moeten diepgaande vragen kunnen stellen en begrijpbare antwoorden krijgen. Spijtig genoeg verloopt de communicatie niet altijd zo optimaal als hiervoor beschreven en zijn er op vele vlakken nog verbeteringen nodig (American Society of Association Executives, 2002). Om een goede communicatie te kunnen hebben is het noodzakelijk dat de externe auditor en de leden van het auditcomité de verwachtingen van de andere partij kennen. Een open dialoog is hierbij van zeer groot belang. Problemen in de relatie kunnen immers pas opgelost worden wanneer ze bekend en begrepen worden door de andere partij (Gramling et al., 2010). Ook de herziene ISA 260 getiteld "the Auditor's Communication with Those Charged with Governance", legt de nadruk op deze wederzijdse verwachtingen. Er wordt verwacht dat er een wederzijds begrip gevormd wordt van de vorm, timing en algemene inhoud van de communicatie. Het overbrengen van wederzijdse verantwoordelijkheden en het geplande bereik van de audit vormen de basis van deze verwachtingen. Volgens de IAASB (2004) wordt de effectiviteit van de communicatie groter wanneer er een constructieve werkrelatie ontwikkeld wordt tussen de externe auditor en het auditcomité. Deze relatie komt tot stand door een houding van professionele onafhankelijkheid en objectiviteit. In de herziene versie van ISA 260 worden duidelijk meer aangelegenheden voorzien waarover gecommuniceerd moet worden met het auditcomité. Eerst en vooral zijn de bevindingen van de externe controle een zeer belangrijk gespreksonderwerp. Het auditcomité moet namelijk tijdig worden ingelicht over alle kwesties die uit de audit naar voren komen. De externe auditor geeft daarom feedback over het verloop van zijn

controlewerkzaamheden aan het auditcomité. Meestal zullen deze bevindingen al eerder aan het management meegedeeld zijn en houdt de externe auditor rekening met hun inzichten alvorens het rapport voor te stellen aan het auditcomité. Het is hierbij van belang dat de externe auditor onafhankelijk moet zijn van het management en van de raad van bestuur, maar zal hier toch mee moeten onderhandelen en invloed of druk van voelen. Het management ontvangt het controleverslag van de externe auditor waarin de mening van de auditor omtrent de getrouwheid van de financiële staten wordt weergegeven. Samen met dit controleverslag wordt ook een management letter door de auditor afgeleverd. Deze bevat aanbevelingen in verband met operationele aangelegenheden en controleaangelegenheden die voor verbetering vatbaar zijn (Rittenberg en Schwieger, 2005 en Gramling et al., 2010 en www.ifac.org/IAASB/, 2011). ISA 260 beklemtoont dat er speciale aandacht moet uitgaan naar de ongecorrigeerde aangelegenheden waarvan de externe auditor wel aanbeveelt om ze aan te passen. Er moet nagegaan worden waarom het management deze voorgestelde verbeteringen niet wil aanpassen. Meningsverschillen tussen de externe auditor en het management moeten daarom worden besproken met het auditcomité. ISA 260 geeft in die zin aan dat het auditcomité en de externe auditor elkaar minstens éénmaal per jaar moeten ontmoeten buiten de aanwezigheid van het management. Het auditcomité beoordeelt dan de doeltreffendheid van het externe auditproces en gaat na in welke mate het management tegemoet komt aan de aanbevelingen die de externe auditor in zijn management letter heeft gedaan (BCGC, 2009 en Gramling et al., 2010 en www.ifac.org/IAASB/, 2011). Verdere belangrijke aangelegenheden waarover gecommuniceerd moet worden met het auditcomité en die zowel worden aanbevolen door ISA 260 en de AICPA zijn: de zwakheden in de interne controle, de kwaliteit van de financiële rapportering, significante moeilijkheden die de externe auditor ontmoet tijdens het uitvoeren van zijn externe controle, de communicatie met de vorige auditor en de mate van samenwerking met de interne afdeling. Evenals het AICPA geeft ISA 260 aanbevelingen in verband met de onafhankelijkheid van de externe auditor. Zo dient de externe auditor in een geschreven bevestiging aan de klant te verklaren dat hij onafhankelijk is. Hierbij moet hij alle relaties tussen de onderneming en gerelateerde entiteiten enerzijds, en de auditor en het hele auditteam anderzijds, beschrijven die de externe auditor als bedreiging acht voor zijn onafhankelijkheid. De auditor moet hiervoor minstens één maal per jaar eventuele onafhankelijkheidsproblemen bediscussiëren met het auditcomité. Het auditcomité moet op haar beurt overwegen of de audit fee redelijk is voor een externe controle van hoge kwaliteit, rekening houdend met de graad van complexiteit en het bereik van het controlewerk (AICPA, 2003 en www.ifac.org/IAASB/, 2011). Goodwin-Stewart & Kent (2006) en Smith, Bedard & Johnstone (2009) halen daarbij aan dat een hogere auditkwaliteit de kwaliteit van de financiële verslaggeving verhoogt waardoor het risico dat de auditor een foute opinie levert, vermindert. Dit suggereert dat effectieve auditcomités een hogere auditkwaliteit vragen omdat ze meer zekerheid willen en dus verhoogde testing vragen. Volgens Porter, Simon & Haterley (2003) is het auditcomité het meest gebruikelijke orgaan om de onafhankelijkheid van de externe auditor te versterken. Eveneens gaat het auditcomité ook de aard en de reikwijdte van de niet-auditdiensten na die werden toevertrouwd aan de externe auditor (BCGC, 2009). ISA 260 beveelt dit ook aan. De onafhankelijkheid van de externe auditor mag door het toelaten van zulke diensten namelijk niet in het gevaar worden gebracht (www.ifac.org/IAASB/, 2011). Porter, Simon & Hatherley (2003) halen aan dat het auditcomité bij het goedkeuren van niet-auditdiensten door de externe auditor

rekening moet houden met een aantal factoren. Met het effect van de dienst op de effectiviteit van de audit moet rekening gehouden worden alsook of de rol van de auditor consistent is met de rol van de dienstverlener en of de auditor daartoe ook de expertise voor heeft, of de auditor zijn eigen werk niet zal auditeren en wat de grootte van de verloning zal zijn voor de niet-auditdienst.

Om over alle bovengenoemde aangelegenheden effectief te kunnen communiceren, is het volgens ISA 260 van belang dat de communicatie gebeurt op een voldoende vroeg moment zodat het nog mogelijk is om de gepaste acties te ondernemen. De externe auditor moet beslissen of de communicatie met het auditcomité goed genoeg is voor het doel van de controle. Een slechte communicatie kan volgens ISA 260 ontstaan wanneer er bijvoorbeeld moeilijkheden zijn om een wederzijds begrip te vormen over de vorm en de timing van de communicatie of wanneer er een gebrek is aan openheid tussen beide partijen. Een professioneel scepticisme is noodzakelijk waarbij het auditcomité zelf de verantwoordelijkheid neemt om te verzekeren dat het voldoende geïnformeerd is en moet bijkomend informatie vragen waar zij dit nodig acht. Het auditcomité moet een goed overzicht hebben en erop vertrouwen dat de waarheid verteld wordt. Op haar beurt legt het auditcomité dan verantwoording af aan de raad van bestuur (Beasley & Hermanson, 2004 en www.ifac.org/IAASB/, 2011).

Verder ondersteunt het auditcomité de raad van bestuur bij het leiden van de interne afdeling. Het auditcomité heeft dus ook een verantwoordelijkheid met betrekking tot het interne auditproces (BCGC, 2009). Het auditcomité houdt namelijk toezicht op de werking van de interne afdeling en evalueert de prestaties van de interne auditor. Het auditcomité is verantwoordelijk voor de interne controle van het financieel rapporteringsproces en moet daarvoor dan ook grondig de werking van de interne controle begrijpen (AICPA, 2004). Om de doeltreffendheid van de onderneming te verbeteren, wordt er een onafhankelijke en kwaliteitsvolle interne auditfunctie opgericht. De Code Lippens beschrijft dat zo'n interne auditfunctie de middelen en de know-how ter beschikking moet hebben die zijn aangepast aan de aard, de omvang en de complexiteit van de vennootschap. Indien de onderneming niet beschikt over een interne auditfunctie, moet volgens de Code Lippens minstens jaarlijks worden nagegaan of dat toch noodzakelijk is (BCGC, 2009).

Zoals hierboven al kort werd aangehaald, speelt het auditcomité een belangrijke rol bij het toezicht op het systeem van interne controle. Volgens Porter, Simon & Hatherly (2003) wordt de aanwerving van de interne auditor ook vaak als een taak van het auditcomité beschouwd. Het auditcomité moet daarbij eveneens de onafhankelijkheid van de interne audit ondersteunen. Het auditcomité doet aanbevelingen aangaande de selectie, het ontslag, de benoeming of herbenoeming van het hoofd van de interne audit en aangaande het budget dat wordt toegewezen aan de interne audit. Het auditcomité bekijkt bovendien het werkprogramma van de interne auditor na. Daarbij wordt rekening gehouden met de complementaire rol van de interne en externe auditfuncties (BCGC, 2009 en Gramling et al., 2010). De toezichtsfunctie bestaat daarnaast uit het leiden en evalueren van de effectiviteit van de interne afdeling. De interne afdelingen moeten op hun beurt het auditcomité van informatie voorzien over de interne beheersing in de onderneming. Om haar taken naar behoren te kunnen vervullen, kan het auditcomité dus gebruik

maken van de kennis en de producten van de interne afdeling (Van Hoogenhuijze van & Prins, 2005).

Om de interne auditactiviteiten efficiënt te kunnen uitvoeren en om de informatie-uitwisseling over de interne beheersing naar behoren te laten verlopen, is een goede communicatie tussen het auditcomité en de interne afdeling van belang. Het IIA (2005) licht toe dat het auditcomité intens moet samenwerken met de interne auditor om een sterke interne controle, accurate financiële rapportering en risicobeheersing van de onderneming te verzekeren. Een directe rapporteringslijn van de interne auditor naar het auditcomité is dan ook van belang. Het auditcomité kan op die manier verzekeren dat de controlesystemen binnen de onderneming de belangrijkste risico's dekken (Gendron, Bédard & Gosselin, 2004). De voorzitter van het IIA-United Kingdom en Ierland, Alec Richmond (2007), haalt aan dat het aantal auditcomités dat risico's bespreken met hun chief audit executive de laatste jaren gestegen is. Meer communicatie met het auditcomité geeft de CAE's de mogelijkheid om de behoeften van het auditcomité beter te begrijpen waardoor ze hun auditdienst kunnen aanpassen aan deze behoeften. Over het algemeen kan gesteld worden dat hierdoor de effectiviteit van de relatie tussen de interne afdeling en het auditcomité stijgt. Het is echter aan de CAE's om van de opportuniteiten gebruik te maken (Piper, 2007). Het is dus van belang dat de interne afdeling regelmatig rapporteert aan het auditcomité over zijn bevindingen en aanbevelingen. Het auditcomité ontvangt daartoe interne auditverslagen of een periodieke samenvatting daarvan (Van Hoogenhuijze van & Prins, 2005). De jaarplanning van de interne afdeling en de uit de werkzaamheden resulterende bevindingen worden daarbij aan het auditcomité meegedeeld en besproken. Zo kan het auditcomité de prestaties van de interne afdeling en de effectiviteit van de interne controle en de controleomgeving binnen de onderneming evalueren (Simon, Porter & Hatherly, 2003 en Gramling et al., 2010). Tenslotte gaat het auditcomité na in welke mate het management tegemoet komt aan de bevindingen en aanbevelingen van de interne audit (BCGC, 2009). De goede communicatie tussen het auditcomité en de interne audit kan bevorderd worden door vertrouwelijk of discreet overleg te kunnen voeren met elkaar. Dit betekent dat er zonder aanwezigheid van het management of de algemene directie samengekomen wordt (Van Hoogenhuijze van & Prins, 2005).

4.5 Samenwerking interne auditor en externe accountant onderzocht door NIVRA en IIA

De Vakgroep Intern Accountants (INTAC) van het Koninklijk NIVRA en het Instituut van Internal Auditors in Nederland (IIA) hebben samen een onderzoek verricht naar de samenwerking tussen internal auditors en externe accountants in Nederland. Als onderdeel van het kernproject Corporate Governance is in 2007 het deelproject van start gegaan rond de samenwerking tussen de Internal Audit Dienst (IAD) en de externe accountant. Aanleiding daarvoor was onder meer de Nederlandse corporate governance code die de samenwerking tussen beide partijen sterker in de belangstelling bracht. In Nederland is de bestaande wet- en regelgeving inzake de samenwerking tussen de IAD

en de externe accountant beperkt. Uit het onderzoek is gebleken dat de afwezigheid van verdere wet- en regelgeving rond de samenwerking tussen de IAD en de externe accountant niet tot problemen leidt in de praktijk. Voor de samenwerking tussen de externe accountant en de IAD bestaat er in het kader van de werkzaamheden met betrekking tot de jaarrekening ISA 610, genaamd "The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function". Deze ISA 610 en de afgeleide Nederlandse Controlestandaard COS 610 omschrijven dat de externe accountant onder bepaalde omstandigheden en voorwaarden gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie. Daarnaast bestaat er ook de IIA Practice Advisory 2050, genaamd "Coordination". Deze Practice Advisory behandelt de samenwerking tussen de IAD en de externe accountant vanuit het standpunt van de IAD. Daarbij kan de IAD gebruik maken van het werk van de externe accountant. Daarnaast dient de IAD de externe accountant in staat te stellen om op haar werkzaamheden te kunnen steunen. Daarvoor moet de IAD de gebruikte audittechnieken en auditmethoden begrijpelijk maken voor de externe accountant en moet ze haar dossiers en rapporten toegankelijk maken. Wanneer de werkzaamheden van de externe accountant ook binnen de scope van de IAD vallen, dient de IAD zich op de hoogte te stellen van de risico-inschatting die de externe accountant gemaakt heeft. De externe accountant moet daartoe ook toegang verschaffen tot zijn belangrijke werkprogramma's en rapporten. De verantwoordelijkheid voor de coördinatie tussen de activiteiten van de IAD en de externe accountant ligt bij het hoofd van de IAD. Hij dient daartoe een evaluatie te maken van de efficiëntie en effectiviteit van de interne en externe werkzaamheden. Daarnaast moet het hoofd van de IAD ook het werk van de externe accountant beoordelen. De Practice Advisory richt zich dus niet alleen op de IAD maar ook op de externe accountant. In het maatschappelijk verkeer wordt er echter geen aandacht besteed aan de rol van de externe accountant. Het IIA beveelt deze Practice Advisory als richtlijn sterk aan.

De gemeenschappelijke stakeholders van de interne auditor en de externe accountant zijn de raad van bestuur en het auditcomité. Ook hebben beide partijen gelijkgeoriënteerde functies. Hierdoor is een duidelijke rolverdeling vereist en is het vanuit efficiëntie- en effectiviteitsoverwegingen belangrijk dat beide partijen optimaal met elkaar samenwerken. De scope en invulling van de werkzaamheden van beide partijen dienen daartoe op elkaar te worden afgestemd zodat de governance van de organisatie zo goed mogelijk wordt ondersteund.

Uit het onderzoek komen drie grote conclusies naar voren. Eerst en vooral wordt er geconcludeerd dat de governance stakeholders, waaronder de raad van bestuur, de raad van commissarissen en de auditcommissie, steeds beter ondersteund worden door een brede totale audit scope en een heldere rolverdeling tussen de interne auditor en de externe accountant. Uit het onderzoek blijkt dat door de internationale ontwikkelingen van de afgelopen jaren een betere auditdekking is ontstaan omdat de rolverdeling tussen de externe accountant en de interne auditor duidelijker is geworden. De primaire functie van externe accountant bestaat erin om assurance te verschaffen over de betrouwbaarheid van de financiële overzichten. Deze functie is afgeleid van de wettelijke controleplicht van ondernemingen. Daarnaast worden vanuit de beschikbare kennis en deskundigheid ook adviesdiensten en andere diensten verricht. Door de recente ontwikkelingen heeft het interne auditberoep de scope van haar werkzaamheden zien uitbreiden. De interne audit biedt meer toegevoegde waarde dan in het verleden. De interne auditor is voornamelijk actief op

het brede governance-terrein en houdt zich voornamelijk bezig met de niet financiële processen. Beide auditors hebben daardoor hun specifieke oriëntatie en hun toegevoegde waarde verstevigd. Er worden nu veel meer terreinen door de interne en externe audit afgedekt. Hierdoor krijgen de stakeholders betere informatie betreffende de besturings- en beheersingsprocessen van organisaties. Vervolgens wordt uit het onderzoek geconcludeerd dat de samenwerking tussen de interne auditor en de externe accountant in de praktijk goed is, maar dat zowel de efficiëntie en de effectiviteit verbeterd kunnen worden. Bij de bespreking van de bevindingen in een later punt wordt hierop verder ingegaan. De derde en laatste conclusie die uit het onderzoek naar voren komt vermeldt dat de praktijk van de samenwerking verder gaat dan de huidige beperkte regelgeving, maar dat dit kan worden versterkt in het kader van de brede governance doelstellingen. Zoals eerder vermeld bestaat er maar een beperkte wet- en regelgeving inzake de samenwerking tussen de IAD en de externe accountant, waaronder de ISA 610 en de Practice Advisory 2050. De samenwerking wordt in veel gevallen nog niet bekeken vanuit het brede governanceperspectief waarbij onder andere transparantie, goed bestuur en beheersing belangrijke doelstellingen zijn. Efficiëntie wordt bevorderd door de organisatie niet meer dan nodig lastig te vallen. Dit kan worden bereikt doordat beide partijen een duidelijke werkverdeling opstellen waarbij de specifieke verantwoordelijkheden en taken van beide auditors in acht worden genomen en waarbij de expertise van beide partijen op de juiste manier wordt ingezet.

Uit de bevindingen van het onderzoek blijkt dat de samenwerking tussen de interne auditor en de externe accountant zich positief ontwikkeld heeft. Het overgrote deel van de bevraagde IAD's en externe accountants zijn tevreden over de mate en de kwaliteit van het onderlinge overleg. Over het algemeen beschrijft men de sfeer tijdens het overleg als goed, constructief, professioneel en open. Het merendeel van de respondenten ziet daarom ook geen aanleiding om iets te veranderen aan de sfeer tijdens het overleg. De samenwerking wordt door beide partijen over het algemeen als goed ervaren en het wederzijds vertrouwen wordt ook hoog in geschat. We merken echter op dat er wel een gevarieerde intensiteit in de antwoorden ligt. Zo vertrouwen de externe accountants de IAD's meer dan omgekeerd. In verband met de mate van samenwerking werd eerst gevraagd naar de werkterreinen waarop beide partijen samenwerken. Zowel de IAD's als de externe accountants zijn over het algemeen tevreden over de samenwerking op volgende werkterreinen: het testen van in control statements, de operationele audits, de IT-audits, de advieswerkzaamheden en de communicatie met de auditcommissie. In tegenstelling daarvan beoordelen de externe accountants de samenwerking bij de jaarrekeningcontrole hoger dan de IAD's. Samenwerken om tot een duurzaamheidsverslag te komen, komt het minst voor. Voor wat betreft het gebruik maken van elkaars werkzaamheden kan geconcludeerd worden dat de externe accountants in veel grotere mate steunen op de werkzaamheden van de IAD dan omgekeerd. De IAD's steunen niet of in beperkt mate op de werkzaamheden van de externe accountants. De externe accountants schatten dit aantal echter hoger in. Ook het aantal gezamenlijk uitgevoerde audits is eerder beperkt. Het merendeel van beide partijen vindt dit goed in balans. Vervolgens zijn zowel de bevraagde IAD's als de externe accountants van mening dat doublures en overlappingen in de jaarplannen zo veel mogelijk vermeden moeten worden. Tijdig en frequent overleg is daarvoor noodzakelijk. Het valt echter op dat geen van de respondenten noemt dat zij dit onderwerp bespreken met de auditcommissie. Ook is er een gevarieerde intensiteit in de

antwoorden met betrekking tot het onderwerp 'gebruikmaken van elkaars informatie'. De meeste IAD's geven de externe accountant volledige toegang tot hun dossiers terwijl dit omgekeerd veel minder het geval is. De externe accountants stellen wel bijna altijd de managementletters ter beschikking aan de IAD's. Beide groepen maken ook aanzienlijk gebruik van elkaars risicoafwegingen. De externe accountants geven aan over het gemeen meer gebruik te maken van de afwegingen van de IAD dan andersom. De meerderheid van de IAD's geven aan dat zij niet of in beperkte mate gebruikmaken van de risicoafweging van de externe accountant omdat dit te maken heeft met de scope en de timing van de audits van de IAD. De scope is vaak niet gericht op de financiële verslaggeving maar op processen, IT en risicomangement. De IAD's zijn ook van mening dat hun risicoafweging meer gedetailleerd en breder is dan die van de externe accountant waardoor de invloed van de raad van bestuur en de auditcommissie belangrijker is voor hun risicoafweging dan die van de externe accountant. Omdat de externe accountant zich vooral richt op de betrouwbaarheid van de financiële overzichten, is de toegevoegde waarde voor de IAD's beperkt en zo ook de risicoafweging van de externe accountant. De externe accountants hebben daar geen problemen mee omdat elke partij ook zijn eigen verantwoordelijkheden en aandachtsgebieden heeft. Met betrekking tot de frequentie van de gezamenlijke vergaderingen met de auditcommissie zijn verreweg de meeste IAD's en de externe accountants tevreden. De meeste IAD's en externe accountants geven aan meer dan vier keer per jaar samen te komen met de auditcommissie. De meerderheid van de IAD's en de externe accountants geven ook aan een voorbespreking te hebben met elkaar voor de vergadering met de auditcommissie plaatsvindt. De frequentie waarin er altijd een nabespreking na de vergadering met de auditcommissie is, is lager dan die van de voorbespreking. Ook komt uit het onderzoek naar voren dat de IAD meer betrokken is bij de benoeming van de externe accountant dan omgekeerd. Voor wat betreft de wederzijdse evaluatie spreken zowel de IAD's als de externe accountants zich uit over het functioneren van de andere partij. De IAD doet dit relatief vaker in formele zin dan de externe accountants. Deze formele rapportering gebeurt aan de raad van bestuur, de CFO al dan niet in combinatie met de auditcommissie. De informele evaluatie is bij beide partijen gelijk.

Over het algemeen valt dus op dat de perceptie van de mate en de kwaliteit van de samenwerking tussen de IAD en de externe accountant op de onderzochte gebieden niet altijd gelijk is. Hieruit kan geconcludeerd worden dat meer transparante communicatie tussen beide partijen kan worden betracht. Uit het onderzoek wordt ook duidelijk dat beide auditors verbetermogelijkheden zien in de kwaliteit van de samenwerking.

Eén van de doelstellingen van dit gezamenlijke project is om te komen tot voorstellen tot verdere verbetering van de samenwerking en het informeren van de stakeholders. Daartoe hebben het IIA en de vakgroep INTAC van het Koninklijk NIVRA 'best practices' geformuleerd die gebaseerd zijn op de bovenstaande bevindingen uit het onderzoek. De best practices omvatten ook aangetroffen situaties in de praktijk die als verbetering genoemd zijn of juist bijzonder gewaardeerd werden. Op basis van de regelgeving en praktijkervaringen gelden de volgende kwaliteitsvereisten voor een IAD: de onafhankelijke positionering van de IAD, een brede taak en scope van de IAD, een goede deskundigheid en zorgvuldigheid en een adequaat kwaliteitsbeheersings- en

verbeteringsprogramma voor de IAD. Deze kwaliteitsvereisten zijn bepalend voor de intensiteit van de samenwerking tussen de IAD en de externe accountant.

Onderstaande best practices zijn toepassingen van de regels van het IIA en het NIVRA. Een bredere toepassing van deze best practices kan behulpzaam zijn bij het versterken van de samenwerking tussen de interne auditor en de externe accountant. Een eerste best practice die wordt aangehaald in het onderzoek is de volledige transparantie tussen de IAD en de externe accountant en ook een open communicatie naar de auditteams en de stakeholders. Een tweede best practice waaraan aandacht moet worden besteed is het optimaal benutten van de aanwezige kennis en vaardigheden en het waarborgen van de juiste attitude. Een derde best practice benadrukt het waarborgen van een effectieve totale auditdekking en auditimpact. De vierde best practice die het onderzoek aanhaalt is het verder bevorderen van een efficiënte werkuitvoering. Vervolgens haalt het IIA en het NIVRA het doorlopend verbeteren van de samenwerking en het versterken van de relatie met de auditcommissie als best practices aan waar beide partijen belang aan moeten hechten. Als laatste best practice wordt aangehaald dat de interne auditor en de externe accountant de coördinatie van de auditwerkzaamheden verder moeten verbeteren. De volledige uitwerking van elke van de zeven best practices die het IIA en het NIVRA aanraden, vindt u terug in bijlage 1.

HOOFDSTUK 5 UITBESTEDING INTERNE AUDIT

5.1 Inleiding

In de huidige omgeving is er een toegenomen aandacht voor corporate governance. De rollen van zowel de interne als externe auditfuncties worden daardoor ook meer in de belangstelling gebracht (Glover, Prawitt & Wood, 2008). Interne controle en interne audit zijn essentieel voor de beheersing van organisaties en behoren tot de verantwoordelijkheid van het management van de organisaties. Tegelijkertijd vindt er een evolutie plaats waarbij het uitbesteden van verschillende accounting functies, waaronder de interne audit, gegroeid is in populariteit omdat ondernemingen op zoek gaan naar manieren om hun kosten te reduceren en om zich te kunnen concentreren op hun core business. Daarnaast krijgen organisaties ook toegang tot de expertise aanwezig binnen het auditkantoor en de kosten van uitbesteding zijn variabel (Schaik, 2005 en Glover, Prawitt & Wood, 2008 en Munro & Stewart, 2010). Het uitbesteden van interne auditactiviteiten heeft aan belang gewonnen, zowel bij de auditkantoren als bij gespecialiseerde dienstverleners (Munro & Stewart, 2010). Het fenomeen van uitbesteding van de interne audit is geëvolueerd als resultaat van twee opkomende trends. De eerste trend was het toenemende belang aan consultingdiensten omdat deze bijkomende opbrengsten kunnen genereren voor de auditkantoren (Caplan, Janvrin & Kurtenbach, 2007). Voor auditkantoren is er het voordeel van de omzet te behalen met het uitvoeren van werkzaamheden op het gebied van interne controle en interne audit terwijl deze kunnen plaatsvinden in de minder drukke tijd van het jaar (Schaik, 2005). De tweede trend was de erkenning door de externe auditors van het belang van interne controles wat leidde tot een toegenomen erkenning van de interne auditfunctie. De publieke auditkantoren gingen op een bepaald moment meer en meer op zoek naar consultingopportuniteiten waardoor de vraag naar het beoordelen van de interne controles binnen organisaties toenam. Er was namelijk een match tussen de training, opleiding en professionele competentie van de externe auditors en het beoordelen van de interne controles van een organisatie (Caplan, Janvrin & Kurtenbach, 2007). Er zijn echter ook nadelen verbonden aan de uitbesteding van de interne auditfunctie. Zo wekken auditkantoren, die bij een organisatie zowel de interne als externe audit uitvoeren, onrealistisch hoge verwachtingen op in het opsporen van fraude. Bovendien kan het uitvoeren van werkzaamheden op het gebied van interne controle en interne audit betekenen dat de externe auditor of zijn medewerkers taken ondernemen die onder de verantwoordelijkheid vallen van het management. Daardoor kan de onafhankelijkheid van de externe auditor in het gedrang worden gebracht vanwege zelftoetsing (Schaik, 2005). Het verbod op deze dubbele functie is dan ook logisch. De veranderingen in de rol van de interne audit hebben echter een impact op de vertrouwensbeslissingen van verschillende belangengroepen (Munro & Stewart, 2010).

5.2 Evolutie uitbesteding interne audit en gevolgen

Als een kostenreductiestrategie begonnen meer organisaties met het uitbesteden van hun interne audit. Daarbij gingen ze op zoek naar externen die diensten zouden leveren die ervoor in de organisatie werden georganiseerd. Het ging hier voornamelijk om diensten betreffende het verwerken van gegevens, belastingen en juridische diensten (Lowe, Geiger & Pany, 1999). In de jaren '90 besteden al ongeveer 10-12% van de organisaties hun interne auditactiviteiten uit. De externe dienstverleners die de interne auditactiviteiten gingen verrichten, waren voornamelijk auditkantoren. Omdat het uitbesteden van de interne audit geen attestdienst is, begonnen ook meer consultingbedrijven en andere dienstverleners deze diensten aan te bieden (Caplan, Janvrin & Kurtenbach, 2007). In de jaren '90 begonnen meer en meer auditkantoren de interne auditactiviteiten te zien als een aantrekkelijke en uitbreidende dienst om hun opbrengsten te vergroten. De auditkantoren aanschouwden zowel nieuwe als bestaande klanten als een opportuniteit om te kunnen groeien. De auditkantoren waren van mening dat zij de interne auditactiviteiten meer effectief konden aanbieden door meer professioneel en ervaren personeel in te zetten, een betere auditkwaliteit te garanderen en een verbeterde specialisatie aan te bieden. Zij haalden daarbij aan dat het management zich daardoor kan concentreren op de core business van de organisatie (Lowe, Geiger & Pany, 1999). Uit een onderzoek van het IIA in 1995 werd aangetoond dat 30% van de organisaties externen aanstelden om hun interne auditactiviteiten te verrichten. In 2002 toonde het IIA aan dat dit aantal opgelopen was tot 54%. Velen waren van mening dat dergelijke diensten een uitbreiding waren van de werkzaamheden van de externe auditor en geloofden dat de prestaties van de externe auditor op het vlak van interne auditgerelateerde activiteiten de auditkwaliteit zouden verbeteren daar het de externe auditor meer kennis verschaft over de organisatie, de processen en de industrie. Hoe meer inzicht de externe auditor heeft in de organisatie, hoe beter hij instaat is om de transacties binnen de organisatie te begrijpen en de auditrisico's te identificeren. Anderen verklaren dat dergelijke betrokkenheid van de externe auditors een indicatie is van een gebrek aan onafhankelijkheid (Lowe, Geiger & Pany, 2002).

Tijdens de periode waarin de uitbesteding van de interne audit gegroeid is, kwamen meer regelgevende instanties op de voorgrond omdat zij bezorgd waren over de onafhankelijkheid van de externe auditors. Hun bezorgdheid ligt bij het feit dat wanneer externe auditors betrokken zijn bij andere diensten van de organisatie, waaronder de interne audit, dat zij hun objectiviteit en hun onafhankelijkheid in het gevaar brengen waardoor ze hun oorspronkelijke verantwoordelijkheid naar het publiek toe uit het oog verliezen. Steeds meer onafhankelijkheidsgeschillen hebben zich voorgedaan wanneer auditkantoren zowel de interne als externe audit gingen verrichten voor dezelfde organisatie. Voornamelijk *The Securities and Exchange Commission (SEC)* heeft haar bezorgdheid uitgesproken dat dergelijke relatie een wederkerigheid van de belangen creëert tussen de externe auditor en de organisatie waardoor de onafhankelijkheid in het gedrang kan komen. De SEC haalt daarbij als argument aan dat de externe auditors risico's lopen wanneer zij interne auditactiviteiten gaan verrichten omdat zij zich dan teveel gaan aansluiten bij het management van de organisatie. Het AICPA nam hieromtrent oorspronkelijk een ander standpunt in. In 1993

vaardigde het AICPA haar *Professional Ethics Division issues ruling No. 97 under Rule of Conduct 101* uit. Hierin wordt aangehaald dat externen interne auditfuncties mogen verrichten, zolang zij geen managementfuncties uitvoeren. In 1994 vaardigde *The auditing standards division* van het AICPA een *Audit Risk Alert* uit waarbij wordt aangedrongen dat degenen die zich bezighouden met interne auditactiviteiten die door een organisatie zijn uitbesteed, rekening houden met de mogelijke gevolgen ervan op de onafhankelijkheid. In 1996 haalde het AICPA het onderwerp van uitbesteding van de interne audit nogmaals aan in *Interpretation 101-13 Under Rule of Conduct 101, Extended Audit Services*. Deze richtlijn verving *Ruling No. 97* en bevat een uiteenzetting van de parameters zoals wanneer en hoe dergelijke interne controlegerelateerde diensten toegestaan zijn zodat de onafhankelijkheid niet in het gedrang komt. *Interpretation 101-13 Under Rule of Conduct 101, Extended Audit Services* staat externe auditors toe om interne auditdiensten aan te bieden aan hun klanten, zolang deze diensten afzonderlijke beoordelingen van het interne controlesysteem omvatten en zolang de externe auditor niet handelt of lijkt te handelen in de hoedanigheid van een werknemer of het management van de organisatie. Het AICPA beweert namelijk dat wanneer externe auditors interne auditdiensten leveren, de auditkwaliteit daardoor kan toenemen omdat de externe auditors kennis verwerven over de klant, de processen en de industrie. Daardoor zijn de externe auditors beter in staat om belangrijke auditrisico's te identificeren waardoor een audit van hogere kwaliteit geleverd kan worden. In tegenstelling tot interne auditors, zullen externe auditors ondervonden problemen sneller communiceren naar het auditkantoor. Het IIA publiceerde in 1994 haar *Professional Issues pamphlet 94-1* waarin zij haar standpunt omtrent de uitbesteding van de interne audit naar voren bracht. Het IIA is van mening dat de interne audit het best uitgevoerd wordt door een onafhankelijke entiteit die een integraal gedeelte is van de managementstructuur binnen de organisatie. Het IIA bepaalt dat een competente interne afdeling die goed georganiseerd is door middel van getraind personeel, de interne auditfunctie meer efficiënt kan uitvoeren dan een externe. Het IIA gelooft dat er een belangenconflict ontstaat wanneer een auditkantoor dat de externe audit verricht ook verantwoordelijk wordt gesteld voor de interne audit. Het IIA beweert dat het auditkantoor onder dergelijke omstandigheden een indirecte voorstander wordt van de beweringen van het management omtrent de financiële staten. In een artikel van 1996 hernam het IIA echter haar eerste standpunt. Daarin verklaarde ze dat vele auditkantoren de uitbesteding van de interne audit nastreven en ze voorspelde zelfs dat uitbesteding waarschijnlijk zou groeien. Het artikel ging verder met verwijzing naar *The Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* van het Instituut. Het nieuwe standpunt van het IIA was om de dienstverleners van de interne audit, die wordt uitbesteed door de organisatie, onder de paraplu van het IIA te brengen. In 2000 heeft de SEC nieuwe onafhankelijkheidsregels doorgevoerd om de hoeveelheid aan interne auditdiensten, die worden uitbesteed aan externe auditors, te limiteren. Deze onafhankelijkheidsregels verbieden de externe auditors om interne auditdiensten te verrichten aan hun auditklanten (Lowe, Geiger & Pany, 1999, Lowe, Geiger & Pany, 2002 en Caplan, Janvrin & Kurtenbach, 2007). De grote auditkantoren organiseerden lobby-campagnes tegen het voorstel van de SEC. De SEC onderhandelde daarna met het AICPA en de Big 5 om tot een overeenkomst te komen. Deze overeenkomst resulteerde in nieuwe onafhankelijkheidsregels waarbij het de externe auditors werd toegestaan om 40% van de interne auditactiviteiten te verrichten wanneer zij ook de externe audit van die klant uitvoerden. In deze onafhankelijkheidsregels van de SEC werden wel beperkingen

opgelegd voor de interne controles van de organisatie maar niet voor de operationele audits, zolang deze audits niet gerelateerd zijn aan de interne controles, de financiële systemen of de financiële overzichten van de organisatie. De uitbesteding van de interne audit was één van de twee grootste kwesties die de SEC probeerde aan te pakken met haar onafhankelijkheidsregels van 2000.

De uitbesteding van de interne auditfunctie was echter een factor bij het Enronschandaal. Vandaar dat de uitbesteding van de interne audit een belangrijk aandachtspunt werd in de Sarbanes-Oxley-Act (SOX) van 2002. SOX verbiedt externe auditkantoren daarbij om interne auditdiensten te verrichten aan hun externe auditklanten omdat dit de onafhankelijkheid in het gedrang brengt. In 2003 stelde de SEC regels vast om Titel II van de SOX te implementeren. Met betrekking tot de uitbesteding van de interne audit verklaart de SEC het volgende: *"These rules will prohibit the accountant from providing any internal audit service that has been outsourced by the audit client that relates to the audit client's internal accounting controls, financial systems or financial statements unless it is reasonable to conclude that the results of these services will not be subject to audit procedures during an audit of the audit client's financial statements"*. Vergelijkbaar met de onafhankelijkheidsregels die de SEC vaststelde in 2000, worden bepaalde interne auditdiensten toch toegestaan aan de externe auditors zolang het redelijk blijft om te concluderen dat de externe auditors hun eigen werk niet gaan controleren. Deze regels van de SEC lijken een gedeeltelijke uitbesteding van de interne auditfunctie door de externe auditor toe te staan indien de opdracht niet meermaals terugkomt. Dit standpunt van de SEC komt overeen met het standpunt van de AICPA in 1996.

Het combineren van interne en externe auditdiensten door een externe auditor kan consequenties hebben voor zijn onafhankelijkheid. Hierboven werd al een beeld gegeven hoe de onafhankelijkheidsregels in de Verenigde Staten werken en worden toegepast omdat die ook gelden voor Belgische beursgenoteerde ondernemingen die een notering hebben aan een Amerikaanse beurs. Er is echter een fundamenteel verschil tussen de benaderingen van de onafhankelijkheidsregels in de Verenigde Staten en in Europa. In de Verenigde Staten volgt men een 'rule-based'-benadering gebaseerd op gedetailleerde regels die de auditors strikt moeten opvolgen. Een gedetailleerde regelgeving kan, gezien de complexiteit en de dynamiek van de praktijk, nooit alle situaties behandelen en kan in onvoorziene omstandigheden tot onbedoelde uitkomsten leiden. In Europa volgt men de 'principle-based'-benadering waarbij de regels gevormd worden door principes die de auditor op de concrete situatie moet toepassen. Brede principes bieden in tegenstelling tot de 'rule-based'-benadering de mogelijkheid om alle feiten en omstandigheden in een concrete situatie te laten meewegen. Het is dan aan de auditor om een afweging te maken van de argumenten voor uitbesteding van de interne audit, namelijk het schaalvoordeel en extra omzet tegen de nadelen zoals het risico dat bestaat bij het nemen van managementbeslissingen en zelftoetsing en de daaruit voortvloeiende bedreiging van de onafhankelijkheid. Om dergelijke bedreigingen te vermijden, moet de externe auditor kunnen aantonen dat hij, noch een lid van het auditkantoor, betrokken is bij het management en het toezicht op de interne controle. Met betrekking tot de financiële overzichten moet de externe auditor kunnen aantonen dat hij de nodige stappen heeft ondernomen om de resultaten van de

diensten op het vlak van interne controle te laten verifiëren en dat hij zich niet te veel door deze resultaten heeft laten leiden bij het bepalen van zijn werkzaamheden in het kader van de controleopdracht. Diverse waarborgen zijn beschikbaar om de bedreiging van de onafhankelijkheid van de externe auditor tegen te gaan of te limiteren. Deze waarborgen variëren van het laten beoordelen van de werkzaamheden door een partner die niet bij de klant is betrokken of door een derde van buiten het auditkantoor, het opnieuw uitvoeren van delen van de opdracht, het bewerkstelligen dat de klant de verantwoordelijkheid voor niet-controlewerkzaamheden blijft dragen, de consultatie van een toezichthoudend orgaan bij de klant of van de beroepsorganisatie, tot de rotatie van teamleden, het verwijderen van leden uit het team of het weigeren van een opdracht (Schaik, 2005). Een andere waarborg is de zogenaamde Chinese Wall waarbij er een scheiding is tussen de teams die twee diensten leveren aan dezelfde klant, namelijk de interne en de externe audit. Daarbij vindt geen overleg plaats tussen de teams en hebben de teams geen toegang tot elkaars dossiers. Dergelijke scheiding tussen de teams zorgt voor meer publiek vertrouwen dat de onafhankelijkheid van de externe auditfunctie niet beïnvloed wordt door andere relaties (Lowe, Geiger & Pany, 2002 en Schaik, 2005). De aanbeveling van de Europese Commissie houdt in dat de externe auditor in een concreet geval de feiten en omstandigheden beoordeelt en afweegt of zijn onafhankelijkheid in het gedrang komt. Hij treft daartoe de nodige additionele waarborgen en weigert, als er niet voldoende waarborgen zijn, de combinatie van de externe controleopdracht met de opdracht op het vlak van interne audit (Schaik, 2005).

5.3 Bevindingen vorig onderzoek betreffende uitbesteding interne audit

Uit een onderzoek van 1993 uitgevoerd door Maletta en Kida werd geconcludeerd dat het vertrouwen dat de externe auditor heeft in de interne afdeling afhangt van de risicograad van bepaalde situaties. Wanneer situaties gekenmerkt worden door een hoog risico, zal de externe auditor zijn vertrouwen baseren op de controleprocedures binnen het geauditeerde domein. Ook Felix et al. concludeerden uit hun onderzoek van 2001 dat externe auditors minder steunen op het werk van de interne audit in situaties waaraan een hoog risico verbonden is, bijvoorbeeld wanneer het risico dat de financiële overzichten materiële fouten bevatten groter is. Externe auditors zullen ook minder steunen op het werk van de interne audit wanneer de taken die de interne audit verricht meer subjectief van aard zijn (Glover, Prawitt & Wood, 2008). Er zijn ook een aantal studies verricht naar de gedragsveranderingen van de gebruikers van de rapporten van de externe auditors wanneer de externe auditor zich baseerde op de interne audit georganiseerd in de onderneming versus wanneer de externe auditor zich baseerde op een uitbestede interne audit. Swanger and Chewning (2001) toonden aan dat uitbesteding van de interne audit de perceptie door financieel analisten van de onafhankelijkheid van de externe auditor in gevaar brengt. Ook Selim en Yiannakas (2000) vonden dat de ondervraagden van mening waren dat de onafhankelijkheid van de externe auditor in het gevaar komt als deze zich zowel met de interne als met de externe audit bezighoudt (Schaik, 2005 en Caplan, Janvrin & Kurtenbach, 2007). Lowe et al. (1999) bestudeerden de percepties van de gebruikers van de financiële overzichten, waaronder

de leningverschaffers. Over het algemeen concludeerden zij dat de uitbesteding van de interne auditfunctie geen significant effect heeft op de percepties van de gebruikers van de financiële overzichten omtrent de onafhankelijkheid van externe auditors, voornamelijk wanneer er een scheiding is tussen de teams die de interne en de externe audit verrichten (Hill & Booker, 2007). In een volgend punt wordt op deze studie verder ingegaan. Er zijn ook heel wat bevindingen uit vorig onderzoek waarbij verschillende motivaties voor de uibesteding van de interne audit aan het licht werden gebracht. Zo concludeerden James (2003), Ahlawat and Lowe (2004) en Glover et al. (2008) dat een interne audit die volledig intern georganiseerd is, minder objectief is dan een uitbestede interne auditfunctie omdat het moeilijk is voor een werknemer om volledig onafhankelijk te zijn van het management. Interne auditors hebben in tegenstelling tot externen bij IA-outsourcing meer dieptekennis over de organisatie. Zij zullen ook meer toegankelijk zijn vergeleken met een extern bureau omdat ze meer contact hebben met de organisatie. Dergelijke beschikbaarheid van de interne auditors kan leiden tot het feit dat externe auditors meer vertrouwen hebben op een volledig intern georganiseerde interne audit dan op een uitbestede interne audit. Caplan en Kirschenheiter (2000) haalden aan dat externe dienstverleners van IA-outsourcing meer kwaliteitsvolle diensten aanbieden omdat zij meer expertise hebben op een aantal domeinen (Abott, Parker, Peters & Rama, 2006 en Munro & Stewart, 2010). Petravick (1997) beschrijft drie factoren die van belang zijn voor uitbesteders: de reductie van het auditwerk wat resulteert in kostenbesparingen, de professionele aansprakelijkheidsverzekering van de externe auditor en de technologische specialisatie van de externe auditor (Abbott, Parker, Peters & Rama, 2006). Er zijn ook twee studies verricht met betrekking tot de impact die IA-outsourcing heeft op de beslissingen van de externe auditors om te steunen op het werk van de interne audit. Glover et al. (2008) voorspelden dat externe auditors meer op het werk van de interne audit zullen steunen wanneer de interne audit is uitbesteed aan een extern bureau dan wanneer de interne audit intern georganiseerd is. Dit omdat een intern georganiseerde interne auditfunctie meer afgestemd is op het management van de organisatie. Hun resultaten ondersteunden hun voorspelling maar enkel wanneer het inherent risico hoog is. In de studie van Gramling en Vandervelde (2006) namen zowel interne als externe auditors deel waarbij de externe auditors de objectiviteit van de interne audit hoger beoordeelden wanneer de verschaffer van de interne auditdiensten een ander auditkantoor was. De interne auditors beoordeelden dat de objectiviteit hoger was wanneer de interne audit intern georganiseerd is in de organisatie. Hieruit concludeerden Gramling en Vandervelde (2006) dat elke auditfunctie vooroordelen heeft ten opzichte van de andere functie. Binnen elke partij is er met andere woorden sprake van een groepsgevoel waardoor ze de objectiviteit van de andere partij als minder efficiënt beschouwen. Dezoort et al. (2001) steunen op de attributie theorie en andere psychologische onderzoeken om te besluiten dat de externe auditors minder steunen op het werk van de interne audit naarmate de interne auditors meer motieven hebben om hun rapporten te vertekenen (Munro & Stewart, 2010). Uit een onderzoek dat Caplan en Emby in 2005 hebben verricht, kwamen zij tot de conclusie dat zowel een intern georganiseerde interne audit als IA-outsourcing dezelfde kwaliteit bieden of gelijkmatige competente opdrachten uitvoeren in de context van een controle evaluatie (Glover, Prawitt & Wood, 2008). Widener en Selto voerden een empirische studie uit in 1999 waarbij zij statistische negatieve relaties vonden tussen de mate van uitbesteding en de proxies voor specifieke activa en frequentie. In een volgend punt worden de resultaten besproken van een

onderzoek dat gedaan werd naar ondernemings specifieke factoren die een rol kunnen spelen bij IA-outsourcing. Dat onderzoek is een aansluiting van de studie van Widener en Selto.

5.4 Onderzoeken uitbesteding interne audit en impact op percepties belangengroepen

5.4.1 Impact uitbesteding interne audit op percepties van gebruikers van de financiële overzichten

Lowe et al. (1999) hebben een onderzoek verricht waarin zij onderzochten welke impact IA-outsourcing heeft op de percepties van de gebruikers van de financiële overzichten. Daarbij wilden ze nagaan in welke mate IA-outsourcing een impact heeft op de onafhankelijkheid van de externe auditors en op de betrouwbaarheid van de financiële overzichten. Het doel van deze empirische studie was om de reacties van de gebruikers van de financiële overzichten te beoordelen naargelang het type van IA-outsourcing. In het onderzoek werd daarom een onderscheid gemaakt tussen vijf verschillende IA-outsourcing modellen. Het eerste IA-outsourcing model is wanneer de organisatie geen gebruikmaakt van uitbesteding. Daarbij verrichten de interne auditors van de organisatie de interne auditactiviteiten. Deze groep werd beschouwd als basis. Een tweede IA-outsourcing model is wanneer de interne auditfunctie uitbesteed wordt aan een andere externe auditor dan degene die de financiële overzichten controleert. Een derde IA-outsourcing model is wanneer de interne auditfunctie uitbesteed wordt aan dezelfde externe auditor van de organisatie die ook de financiële overzichten controleert. De externe auditor gaat daarbij ook tussenkomen in enkele managementfuncties. Als vierde IA-outsourcing model wordt de interne auditfunctie uitbesteed aan de externe auditor van de organisatie maar gaat die externe auditor niet tussenkomen in enkele managementfuncties. Wel wordt hetzelfde personeel toegerekend die zowel de externe als de uitbestede interne audit gaat verrichten. Als laatste IA-outsourcing model wordt de interne auditfunctie uitbesteed aan de externe auditor van de organisatie maar maakt men gebruik van een scheiding waarbij er twee teams zijn. Eén team gaat de externe audit verrichten en een ander team voert de uitbestede interne auditdiensten uit. De resultaten van deze empirische studie verschaffen belangrijke inzichten in de effecten van de verschillende IA-outsourcing modellen. Eerst en vooral werd er geen verschil in percepties geconstateerd op de onafhankelijkheid van de externe auditors en op de betrouwbaarheid van de financiële overzichten door de gebruikers van de financiële staten wanneer de organisatie haar interne audit uitbesteedde aan een andere externe auditor en wanneer de organisatie haar interne audit niet uitbesteedde. Verdere bevindingen van het onderzoek tonen aan dat IA-outsourcing naar dezelfde externe auditor de percepties van de gebruikers van de financiële staten op de onafhankelijkheid van de externe auditor en op de betrouwbaarheid van de financiële overzichten niet significant negatief beïnvloed. Verder concluderen Lowe et al. (1999) dat dezelfde externe auditor van de organisatie, die de IA-outsourcing verricht, geen managementfuncties gaat uitvoeren omdat dit de meest

negatieve reacties opwekte bij de gebruikers van de financiële staten op de onafhankelijkheid van de externe auditor en op de betrouwbaarheid van de financiële overzichten. Een ander resultaat dat zij bekomen biedt ondersteuning voor IA-outsourcing, namelijk wanneer er sprake is van een scheiding tussen de teams die de interne en de externe audit verrichten. Dergelijke scheiding minimaliseert niet enkel de bezorgdheid omtrent de onafhankelijkheid van de externe auditors, maar resulteert ook in de meest gunstige percepties op de onafhankelijkheid van de externe auditor en op de betrouwbaarheid van de financiële overzichten. Deze resultaten zijn analoog aan deze van Lowe en Pany (1995) en Pany en Reckers (1984) die vonden dat de gebruikers van de financiële staten een hogere mate van onafhankelijkheid toekenden aan de externe auditors wanneer het consulting personeel en het auditpersoneel strikt van elkaar gescheiden waren. Uit het onderzoek van Lowe et al. (1999) kan geconcludeerd worden dat de gebruikers van de financiële overzichten een positieve synergie hebben waargenomen wanneer de interne audit wordt uitbesteed aan de externe auditor waarbij er sprake is van een scheiding tussen de teams die de interne en de externe audit verrichten. Dergelijk model van IA-outsourcing kan de auditkwaliteit verbeteren. Terwijl sommige regelgevers het uitvoeren van bepaalde interne auditediensten verbieden aan de externe auditors, suggereert deze studie dat onafhankelijkheidsgeschillen kunnen worden opgelost door een scheiding te voorzien tussen de teams die de interne en de externe audit verrichten. Deze bevinding kan van belang zijn voor de verdere ontwikkeling van de onafhankelijkheidsregels (Lowe, Geiger & Pany, 1999 en Lowe, Geiger & Pany, 2002).

5.4.2 Impact uitbesteding interne audit op de percepties van de externe auditors

Ondanks het feit dat de uitbesteding van de interne audit steeds vaker voorkomt, is er relatief weinig onderzoek gedaan naar de effecten die IA-outsourcing heeft op de percepties van de externe auditors en of dergelijke IA-outsourcing een impact heeft op de vertrouwensbeslissingen van de externe auditors om te steunen op het werk van de interne auditors. Het onderzoek van Glover, Prawitt en Wood (2008) betreft deze materie. Zij onderzochten namelijk de vertrouwensbeslissing van de externe auditors door te onderzoeken hoe alternatieve regelingen betreffende IA-outsourcing een impact vertonen op deze beslissing in de context van verscheidene niveaus van inherent risico en de mate van subjectiviteit van de audittaken. Zij onderzochten daarbij of de externe auditors gevoelig zijn voor verschillen in de alternatieve regelingen betreffende IA-outsourcing door te gaan kijken naar de bereidheid van de externe auditors om te steunen op het werk van de interne audit die ofwel intern georganiseerd is ofwel uitbesteed wordt. Een intern georganiseerde interne audit en een uitbestede interne audit lijken verschillen te vertonen op basis van hun motieven als een resultaat van verschillen in de institutionele regelingen. Er is bijvoorbeeld een verschil tussen de aard van de relatie met het management, de economische onafhankelijkheid en de wettelijke aansprakelijkheid die de percepties van de externe auditors op de objectiviteit van de interne auditors kunnen beïnvloeden. In overeenstemming met hun voorspellingen gebaseerd op de attributie theorie, vinden Glover, Prawitt en Wood (2008) eerst en vooral dat de externe auditors een uitbestede interne audit meer objectief vinden dan een intern georganiseerde interne audit. Verder komen ze tot de bevinding dat externe auditors in gelijke mate steunen op het werk van de interne auditors, of de interne audit uitbesteed of niet,

wanneer het inherent risico laag is. Wanneer het inherent risico echter hoog is, zullen de externe auditors meer steunen op het werk van een uitbestede interne audit. Glover, Prawitt en Wood (2008) beargumenteren daarbij dat er heel wat verschillen zijn tussen een intern georganiseerde interne audit en een uitbestede interne audit. Dergelijke verschillen kunnen een invloed uitoefenen op de percepties van de externe auditors en ook op hun vertrouwensbeslissing. Zo stellen het IIA en de interne auditors dat een intern georganiseerde interne audit meer dagdagelijks contact heeft met de organisatie waardoor zij meer opportuniteiten heeft om problemen te ontdekken. Een intern georganiseerde interne audit heeft namelijk het voordeel om goede relaties op te bouwen met de werknemers van de organisatie waardoor de werknemers sneller bereid zijn om belangrijke kwesties mee te delen aan de interne audit. De intern georganiseerde interne audit kan daardoor op haar beurt meer invloed uitoefenen op de dagdagelijkse beslissingen van het management. Aan de andere kant is een intern georganiseerde interne audit meer afhankelijk van het management waardoor hun beloning ook sterk afhangt van de prestaties van de organisatie. Een uitbestede interne auditor zal zijn job daarentegen niet verliezen wanneer de klant of de organisatie faalt. Doordat er een nauwere afstemming is tussen een intern georganiseerde interne audit en het management, zullen de percepties van de externe auditors met betrekking tot de objectiviteit van de interne audit lager zijn wanneer de interne audit intern georganiseerd is. SAS No. 65 vereist dat de externe auditors hun vertrouwensbeslissing baseren op de competentie en de objectiviteit van de interne auditor alsook dat ze een overweging maken van het uitgevoerde werk van de interne audit. Glover, Prawitt en Wood (2008) verwachten dat de externe auditors gevoelig zullen zijn voor de verschillen tussen een uitbestede interne audit en geen uitbestede interne audit omdat elk van de twee groepen andere drijfveren heeft. Een ander resultaat dat Glover, Prawitt en Wood (2008) uit hun onderzoek bekomen is dat de externe auditors meer bereid zijn om te steunen op het werk van de interne audit wanneer de interne auditors meer objectieve taken uitvoeren in tegenstelling tot subjectieve taken, voornamelijk wanneer het inherent risico hoog is. Het vertrouwen dat de externe auditors hebben in de subjectieve taken van de interne audit, is lager dan wanneer de interne audit objectieve taken uitvoert. Er werd echter geen verband gevonden tussen IA-outsourcing en de subjectiviteit van het werk uitgevoerd door de interne audit. Munro en Stewart hebben in hun empirische studie van 2010 ook onderzocht welke impact IA-outsourcing heeft op het vertrouwen van de externe auditors in het werk van de interne audit. Over het algemeen kwamen zij tot de conclusie dat het niet uitmaakte voor de bevroegde externe auditors wanneer de interne audit nu intern georganiseerd is of uitbesteed is. Deze bevinding toont aan dat de participanten in het onderzoek ongevoelig zijn voor mogelijke verschillen in de objectiviteit van de interne audit als deze uitbesteed wordt of niet. Dit suggereert dat de ondervraagde externe auditors van mening zijn dat een kwaliteitsvolle intern georganiseerde interne audit aan dezelfde standaarden is onderworpen als een uitbestede interne audit voor wat betreft de objectiviteit. Deze bevinding contrasteert met de bevinding van Glover et al. (2008) die vonden dat externe auditors van mening waren dat een intern georganiseerde interne audit minder objectief is dan een uitbestede interne audit. Dit verschil in de resultaten kan verklaard worden door Gramling en Vandervelde (2006) die zich baseren op de groepsaffiliatie theorie. Aan de hand van die theorie verklaren Gramling en Vandervelde (2006) dat externe auditors hun evaluaties van de interne audit objectiviteit beoordelen op basis van de vooroordelen die ze hebben ten opzichte van de andere auditfunctie. Binnen elke partij is er met andere woorden sprake van een groepsgevoel

waardoor ze de objectiviteit van de andere partij als minder efficiënt beschouwen. Munro en Stewart (2010) kwamen echter wel tot de bevinding dat externe auditors meer gebruik maken van de interne auditors als assistenten voor substantieve testen wanneer de interne audit intern georganiseerd is.

5.4.3 Impact uitbesteding interne audit op de percepties van het auditcomité

Abbott, Parker, Peters & Rama (2006) onderzochten of verschillende types van IA-activiteiten die uitbesteed worden aan de externe auditor een impact hebben op de percepties van het auditcomité. Zij maakten daarbij een onderscheid tussen twee soorten IA-activiteiten die uitbesteed kunnen worden, namelijk routine of niet-routine IA-activiteiten. Zij kwamen tot de bevinding dat routine IA-activiteiten die uitbesteed worden aan de externe auditor leiden tot een economische binding waardoor de onafhankelijkheid van zowel de externe als de interne auditors in het gevaar kan komen. Verder leidt de uitbesteding van routine IA-activiteiten ook tot een bedreiging van de werkzekerheid van de interne auditors. Interne auditors met een onzekere werkstatus zullen sneller akkoord gaan met het management waardoor zij belangrijke kwesties minder snel zullen meedelen aan het auditcomité. Wanneer de IA-activiteiten dan uitbesteed worden aan een externe auditor, vinden er vaak discussies plaats tussen de interne auditor en het externe bureau. Voornamelijk de negatieve impact op de onafhankelijkheid van de interne audit zorgt ervoor dat effectieve auditcomités minder snel hun routine IA-activiteiten zullen uitbesteden aan een externe auditor. Het auditcomité is daarbij van mening dat uitbestede routine IA-activiteiten de algemene auditkwaliteit niet verhogen omdat zij vinden dat de externe auditors geen voordeel leveren bij het aanbieden van dergelijke diensten. Abbott, Parker, Peters & Rama (2006) kwamen vervolgens tot de bevinding dat niet-routine IA-activiteiten die uitbesteed worden aan de externe auditor wel kunnen leiden tot belangrijke voordelen omdat dergelijke activiteiten geen negatieve impact vertonen op de onafhankelijkheid. In tegenstelling tot routinetaken, komen niet-routinetaken niet meermaals voor waarbij er geen gevaar is voor een economische binding. Meestal vereisen niet-routinetaken gespecialiseerde kennis wat niet altijd aanwezig is in de organisatie, zoals bijvoorbeeld op het vlak van IT-audits. Daarbij stelden Abbott, Parker, Peters & Rama (2006) ook vast dat het voordeliger is om de interne audit uit te besteden aan de externe auditor dan aan een andere gespecialiseerde externe dienstverlener. Auditcomités zijn van mening dat wanneer deze taken uitbesteed worden aan een externe auditor, er een significante synergie kan ontstaan op het vlak van kosten en de omvang van de audit wat resulteert in een hogere auditkwaliteit. Het uitbesteden van dergelijke activiteiten aan de externe auditor in plaats van aan een andere externe dienstverlener kan ook als voordeel met zich meebrengen dat de taken meer efficiënt worden uitgevoerd omdat de externe auditor meer vertrouwd is met de organisatie, haar corporate governance structuur, haar intern controlesysteem, haar informatiesysteem, haar activastructuur en haar interne auditfunctie. In tegenstelling tot een andere externe dienstverlener, heeft de externe auditor dus een informatievoordeel waardoor hij de interne audit preciezer kan uitvoeren. Daardoor kunnen belangrijke risico's gereduceerd worden. Als resultaat uit het onderzoek bleek dat organisaties een hoger percentage van hun interne audit uitbesteden aan hun externe auditor dan aan een andere gespecialiseerde externe dienstverlener. Er werd echter geen

verband gevonden tussen een effectief auditcomité en de uitbesteding van gespecialiseerde, niet-routinetaken aan de externe auditor. Abbott, Parker, Peters & Rama (2006) betrokken namelijk ook van de veronderstelling dat het management de enige is die de beslissing omtrent uitbesteding van de interne audit neemt. Het auditcomité heeft enkel een toezichhoudende functie op de interne en de externe audit. In overeenstemming met hun veronderstelling, verwachten Abbott, Parker, Peters & Rama (2006) dat effectieve auditcomités een significante invloed kunnen uitoefenen op de uitbestedingsbeslissing. Een auditcomité dat de interne auditfunctie actief controleert, begrijpt de rol van de interne audit in de interne controlestructuur en daardoor ook de impact van uitbesteding. Abbott, Parker, Peters & Rama (2006) concluderen daartoe dat een effectief auditcomité een geschikte arbiter is om de hoeveelheid en de aard van de uitbesteding te bepalen. Hun bekomen resultaten zullen bijgevolg implicaties hebben op de SOX beperkingen van IA-outsourcing. Abbott, Parker, Peters & Rama (2006) zijn namelijk van mening dat het versoepelen van dergelijke regelingen omtrent de uitbesteding van de interne audit toekomstige voordelen kan creëren.

5.4.4 Impact uitbesteding interne audit op percepties van leden van regionale beroepsorganisaties

Hill en Booker (2007) deden in hun empirische studie onderzoek naar de percepties van de leden van regionale beroepsorganisaties op de onafhankelijkheid van de externe auditors wanneer kleinere, regionale auditkantoren zowel de interne als de externe audit gingen verrichten bij niet-beursgenoteerde ondernemingen. De meeste onderzoeken die handelden over de uitbesteding van de interne audit en de impact op de onafhankelijkheid van de externe auditors, focusten zich voornamelijk op de Big 4 en beursgenoteerde ondernemingen. Hill en Booker (2007) focusten zich daarom op de kleinere, regionale auditkantoren en de niet-beursgenoteerde ondernemingen voor verschillende redenen. Omdat de SOX de externe auditors van beursgenoteerde ondernemingen verbiedt om ook de interne audit te verrichten, verschuift dit debat zich nu naar de niet-beursgenoteerde ondernemingen. Sommigen zijn van mening dat de toepasselijke wetgeving voor de beursgenoteerde ondernemingen ook doorgetrokken moet worden naar de niet-beursgenoteerde ondernemingen. Anderen zijn dan weer van mening dat het standpunt van de AICPA gevolgd moet worden waarbij er een onderscheid wordt gemaakt tussen beursgenoteerde en niet-beursgenoteerde ondernemingen. De reden waarom Hill en Booker (2007) zich focusten op de leden van regionale beroepsorganisaties, is dat deze belangengroep ervaren professionals zijn die kennis hebben op het vlak van accounting, audit en business. De resultaten van het onderzoek suggereren dat de regelgevers van niet-beursgenoteerde ondernemingen het fenomeen van uitbesteding van de interne auditfunctie beschouwen als problematisch voor niet-beursgenoteerde ondernemingen wanneer hetzelfde externe auditteam zowel de externe als interne audit verricht. De helft van de bevroegde leden van de regionale beroepsorganisaties vinden dat het niet toegestaan mag zijn dat hetzelfde auditkantoor zowel de interne als de externe audit verricht. Zij herzien hun standpunt echter wanneer er een scheiding gemaakt wordt tussen het externe auditteam waarbij één gedeelte de externe audit verricht en het andere gedeelte de interne audit uitvoert. De resultaten van het onderzoek tonen aan dat de leden van regionale

beroepsorganisaties meer vertrouwen hebben in de onafhankelijkheid van de externe auditors wanneer IA-activiteiten niet worden uitbesteed of wanneer IA-activiteiten worden uitbesteed waarbij het auditteam zich opsplitst voor de taken betreffende de interne en externe audit. Deze resultaten zijn consistent aan deze van Lowe et al. (1999) en Swanger en Chewning (2001) behalve dat Hill en Booker (2007) hun resultaten uitstrekken naar de niet-beursgenoteerde ondernemingen. Hun resultaten suggereren ook dat de leden van regionale beroepsorganisaties van mening zijn dat de beperkingen in de SOX omtrent IA-outsourcing niet geschikt zijn voor niet-beursgenoteerde ondernemingen. Er zijn echter wel waarborgen nodig om de onafhankelijkheid van de externe auditor te limiteren. De leden van de regionale beroepsorganisaties vinden dat een scheiding van het auditteam dat de interne en externe audit verricht een effectieve manier is om de onafhankelijkheid te waarborgen. Het standpunt van de leden van de regionale beroepsorganisaties is van belang voor niet-beursgenoteerde ondernemingen en voor de regelgevers, waaronder de AICPA die richtlijnen voor niet-beursgenoteerde ondernemingen ontwikkelt.

5.4.5 Impact uitbesteding interne audit op de percepties van financieel analisten

Swanger en Chewning hebben in hun empirische studie van 2001 onderzocht welke percepties financieel analisten aannemen wanneer de externe auditors zowel de interne als de externe audit uitvoeren en welke gevolgen zij toe-eigenen op de onafhankelijkheid van de externe auditors. Swanger en Chewning (2001) maakten net zoals Lowe et al. (1999) een onderscheid tussen vijf alternatieve regelingen betreffende IA-outsourcing: geen uitbesteding, uitbesteding van de interne audit aan dezelfde externe auditor van de organisatie, uitbesteding van de interne audit aan een ander auditkantoor, uitbesteding van de interne audit waarbij het externe auditteam opgesplitst wordt in een deel dat de interne auditdiensten verricht en een deel dat verantwoordelijk wordt gesteld voor de externe audit en als laatste een gedeelde uitbesteding van de interne auditfunctie. De resultaten van het onderzoek toonden aan dat financieel analisten op hun hoede waren betreffende de onafhankelijkheid van de externe auditors wanneer dezelfde externe auditor zowel de interne als de externe audit ging verrichten. Volgens de analisten zou een scheiding van de interne en de externe auditactiviteiten door hetzelfde externe auditteam de onafhankelijkheid van de externe auditors waarborgen. De financieel analisten namen ook hetzelfde standpunt in wanneer de interne auditfunctie uitbesteed werd aan een ander extern auditkantoor. Verder kwamen Swanger en Chewning (2001) tot de bevinding dat de financieel analisten geen verschil in percepties vertoonden op de onafhankelijkheid wanneer er sprake was van een gehele of gedeelde IA-outsourcing. Deze bevinding ondersteunt de regeling van de SEC echter niet omdat deze regel de organisaties verbiedt om niet meer dan 40% van hun interne auditfunctie uit te besteden aan hun eigen externe auditor (Swanger & Chewning, 2002).

5.4.6 De uitbestedingsbeslissing en de invloed van Transaction Cost Economics variabelen

Williamson (1996), grondlegger van de transactiekosten economie, heeft zijn theorie gebaseerd op het feit dat er transactiekosten bestaan waarbij informatie een kostbaar goed is en niet altijd beschikbaar is. Er kunnen bovendien problemen ontstaan bij het verwerken van die informatie omdat de mens niet altijd voldoende capaciteiten heeft om van de beschikbare informatie gebruik te maken. Welke transacties het best tot stand kunnen komen, is een aspect waar de transactiekosten economie een antwoord tracht op te vinden. Om oplossingen te kunnen formuleren, wordt er een opsplitsing gemaakt tussen de markt als coördinatie-instrument en de hiërarchie binnen organisaties. Transacties zullen plaatsvinden in de institutionele context waar men naar mogelijkheden gaat zoeken om de transactiekosten te minimaliseren. Williamson (1996) verklaart dat naarmate men bij transacties meer gebruik maakt van zeer specifieke activa of naarmate transacties complexer worden en meer onzeker zijn, de markt minder en de organisatie meer geschikt wordt als coördinatiemechanisme. Wanneer binnen organisaties dergelijke transacties plaatsvinden, dienen deze organisaties over een goede interne auditafdeling te beschikken. Interne audit kan namelijk meer zekerheid verschaffen over de transacties die plaatsvinden binnen de organisatie. Uit onderzoek blijkt dat de interne audit hierdoor haar bestaansrecht ontleent. Naarmate de kennis die een verstrekker van zekerheid nodig heeft bedrijfsspecifieker wordt, zal men de interne auditafdeling binnen de organisatie laten organiseren. Men kiest hierbij best niet voor gehele of gedeelde uitbesteding door een aangestelde externe auditor (Paape et al., 2005).

Elten (2005) heeft een empirische studie verricht waarbij hij ging onderzoeken welke rol organisatiespecifieke factoren spelen bij IA-outsourcing vanuit het perspectief van de transactiekosten economie. Het onderzoek repliceert een studie van Widener en Selto uit 1997. Widener en Selto's studie is toonaangevend op het gebied van IA-outsourcing en de invloed van organisatiespecifieke factoren. Uitbesteding van de interne auditfunctie is onderhevig aan verandering en wellicht ook afhankelijk van lokale omstandigheden. Daarom vond Elten (2005) het interessant om de studie uit 1997 te repliceren in een andere tijd en context. Er zijn namelijk aanwijzingen dat de mate van IA-outsourcing samenhang vertoont met bepaalde organisatiespecifieke factoren, die worden beschreven door de transactiekosten economie. De transactiekosten economie wordt vaak gebruikt om optimale beheersingsstructuren voor economische activiteiten te bepalen, door te kijken naar bronnen van transactiekosten. De bronnen van transactiekosten die in deze studie werden onderzocht zijn de mate van specifieke activa en de frequentie. Door middel van regressieanalyse, vond Elten (2005) dat 57% van de variantie in de mate van uitbesteding wordt verklaard. Er werd verder een negatief verband gevonden tussen de mate van uitbesteding van IA-activiteiten, specifieke activa en de frequentie. Ook eerder empirisch onderzoek, uitgevoerd door Widener en Selto (1997) en David en Han (2004), bevestigt een negatief verband tussen de hoogte van de TCE-variabelen en de mate van uitbesteding van de interne auditfunctie. Bij hoge transactiekosten wordt uitbesteding aan de markt minder aantrekkelijk en zal de activiteit intern worden uitgevoerd. Lage transactiekosten daarentegen leiden eerder tot uitbesteding aan derden. De eerste bron van transactiekosten die in de studie

werd onderzocht heeft betrekking op specifieke activa. Specifieke activa duidt op de mate waarin de benodigde middelen voor een specifieke activiteit al dan niet bruikbaar zijn voor andere activiteiten. Expertise, training en het gebruik van eigen kennis zijn van belang voor de mate van specifieke activa van de interne auditfunctie. De interne audit kent hoge specifieke activa als de benodigde expertise en kennis van auditprocessen moeilijk alternatief inzetbaar is. Wanneer de organisatie specifieke investeringen moeten doen omtrent expertise, training en kennis, zal deze haar IA-activiteiten niet uitbesteden. Wanneer de IA-activiteiten meer algemeen zijn, zal de organisatie wel sneller haar interne auditfunctie uitbesteden. Een hoge mate van specifieke activa van IA-activiteiten is te herkennen aan relatief veel operationele interne audits ten opzichte van financiële interne audits. De tweede bron van transactiekosten die in de studie werd onderzocht heeft betrekking op de frequentie. De frequentie waarmee IA-activiteiten voorkomen in een organisatie is belangrijk voor de transactiekosten. Als organisaties frequent gebruik maken van haar IA-activiteiten, kan dit de kosten van het opzetten van een auditmethodologie en training van de auditors verminderen. Bij onvoldoende schaalgrootte echter is uitbesteding aan de markt goedkoper (Elten, 2005).

HOOFDSTUK 6 HET EMPIRISCHE ONDERZOEK

6.1 Onderzoeksopzet en bepaling van de steekproef

Dit hoofdstuk beschrijft het eigenlijke empirische onderzoek van deze eindverhandeling. Het doel is door een tiental gesprekken met bevoorrechte getuigen meer inzicht te verwerven in de aard en de wenselijkheid van de samenwerking tussen interne en externe auditors. Vijf externe auditors en eveneens vijf interne auditors zullen bevroegd worden. Daarnaast zullen wij ook een interview hebben met een vertegenwoordiger van het IIA.

Hiervoor werd een steekproef getrokken uit de populatie van Belgische beursgenoteerde ondernemingen en Belgische auditkantoren. De populatie wordt enerzijds beperkt tot België omdat onderzoek gedaan zal worden in eigen land, anderzijds tot enkel de beursgenoteerde ondernemingen omdat de aanbeveling van de Belgische Corporate Governancecode om een intern auditproces in te richten enkel op hen van toepassing is.

Als onderzoeksopzet wordt gekozen voor de bevraging van bevoorrechte getuigen. Hiervoor zullen zowel enkele interne auditors van beursgenoteerde ondernemingen – die over een interne afdeling beschikken – als enkele externe auditors/auditkantoren gekozen en gecontacteerd worden. Door gebruik van interviews wordt dan getracht de situatie in verband met de interne en externe audit in België zo goed mogelijk weer te geven. De keuze om interviews af te nemen ligt bij het feit dat het persoonlijker is dan bijvoorbeeld een enquête. Hierdoor is het makkelijker meer te weten te komen over de eigen ervaringen, meningen en verwachtingen van de bevroegden.

Voor de eerste selectie van de Belgische auditkantoren had ik mij vooral gebaseerd op de big 4 omdat deze het meeste ervaring hebben op het vlak van samenwerking met de interne audit voor beursgenoteerde ondernemingen, waar zij het grootste gedeelte van de auditmandaten opnemen. Omdat er slechts twee bereid waren een interview toe te staan, ben ik verder op zoek gegaan naar de kleinere auditkantoren, wat extra inzichten opleverde. Dit leidde tot een totaal van vijf bevoorrechte getuigen die werkzaam zijn binnen de externe auditfunctie. Voor de selectie van de beursgenoteerde ondernemingen werd een lijst van de beursgenoteerde ondernemingen in België geraadpleegd. Deze lijst bestaat uit drie indexen, de Bel-20, de Bel-Mid en de Bel-Small. Beursgenoteerde ondernemingen zijn verplicht om een auditcomité (op enkele uitzonderingen na) op te richten en krijgen van de BCGC de aanbeveling een intern audit proces in te richten maar dit wil nog niet zeggen dat zij ook daadwerkelijk over een interne afdeling beschikken. Hoe kleiner de onderneming, hoe kleiner de kans dat er een interne afdeling aanwezig is binnen de organisatie. Daarom heb ik mij vooral geconcentreerd op de Bel-20 en de Bel-Mid. In totaal werd met twintig ondernemingen telefonisch contact opgenomen. Dit leidde tot een respons van vijf bevoorrechte getuigen die werkzaam zijn binnen de interne auditfunctie. Omdat het IIA de belangrijkste vertegenwoordiger is van de interne auditfunctie, leek het mij ook interessant hen te

contacteren. Deze selectie leidde dus tot een totaal van elf bevoorrechte getuigen. In de tabel hieronder worden de bedrijven die in dit onderzoek worden behandeld, weergegeven (exclusief het IIA).

Figuur 1: De onderzochte bedrijven

Auditkantoren en beursgenoteerde ondernemingen met een interne auditafdeling
PricewaterhouseCoopers
Deloitte
Grant Thornton
Van Havermaet Groenweghe
Engelen & Partners
Delhaize Group
Kinopolis Group
Colruyt Group
Bekaert
Agfa-Gevaert

In het vervolg van deze paragraaf worden alle onderzochte ondernemingen en ondervraagde getuigen voorgesteld. Een samenvattend overzicht van de bevoorrechte getuigen vindt u terug in bijlage 2.

- **PricewaterhouseCoopers**

PwC behoort tot de big 4 en het is één van de grootste aanbieders in de wereld op het vlak van audit en Assurance, Tax en business consultingdiensten. Zij geloven dat de beste resultaten worden bereikt door middel van een nauwe samenwerking met hun klanten en hun verschillende belangengroepen. Binnen PwC werken 161000 mensen actief in 154 landen. In België is PwC actief op vier locaties: Brussel, Antwerpen, Gent en Luik.

Ik heb de heer Koen Vanderstraelen, partner bij PwC, via e-mail gecontacteerd met de vraag of hij bereid was een interview af te staan. We maakten een afspraak en op 29 maart 2011 stond hij mij graag te woord in het kantoor te Luik.

- **Deloitte**

Ook Deloitte behoort tot de big 4. "Deloitte" is de merknaam waaronder tienduizenden toegewijde professionals in zelfstandige ondernemingen over de hele wereld samenwerken om audit, consulting, financieel advies, risk management, en fiscale diensten aan te bieden aan hun geselecteerde klanten. In België is Deloitte actief op 10 locaties.

Op 11 april 2011 heb ik een persoonlijk interview afgenomen met de heer Dominique Roux, Bedrijfsrevisor bij Deloitte op het kantoor te Hasselt.

- **Grant Thornton**

Grant Thornton België is een onafhankelijke en zelfstandige organisatie en member firm van Grant Thornton International Ltd, één van de zes toonaangevende wereldwijde organisaties op het vlak van audit, accountancy, fiscaliteit en management consulting. Grant Thornton behoort namelijk tot de big 6. De big 4 heeft zich recent ontwikkeld tot de big 6 waarbij naast PwC, Deloitte, KPMG, Ernst & Young ook Grant Thornton en BDO deel uitmaken van de internationale groep. Grant Thornton is in België actief op twee locaties waaronder Brussel en Gent.

Ik heb het kantoor te Brussel per e-mail gecontacteerd met de vraag of iemand met een goede kennis van het externe auditberoep bereid was om een interview af te staan. Zo kwam ik terecht bij de heer Bart Meganck, statutaire auditor en partner bij Grant Thornton. Het persoonlijk interview vond plaats op 8 april 2011 te Brussel.

- **Van Havermaet Groenweghe**

Van Havermaet Groenweghe is actief op volgende expertisedomeinen: accountancy, audit, belastingen, juridisch advies en meer. Met actuele vakkennis en resultaatgerichte efficiëntie streven hun professionals nationaal en internationaal naar hoogkwalitatief maatwerk binnen persoonlijke vertrouwensrelaties. In 2008 zijn Van Havermaet en de Accountantsmaatschap Groenweghe gefusioneerd tot Van Havermaet Groenweghe. Van Havermaet Groenweghe is actief op drie locaties: Hasselt, Genk en Herentals.

Ik heb telefonisch contact opgenomen met het kantoor te Hasselt. Zo werd er een afspraak vastgelegd met de heer Johan De Coster, bedrijfsrevisor en IAB-accountant bij Van Havermaet Groenweghe. Het persoonlijk interview vond plaats op 11 april 2011 te Hasselt.

- **Engelen & Partners**

Engelen & Partners is een kleiner kantoor dat actief is op de domeinen van accountancy, audit en belastingen. Zij zijn het meest betrokken bij nationale ondernemingen en doen weinig internationale rapporteringen. Engelen & Partners heeft enkel een kantoor te Hasselt.

Ik heb het kantoor per e-mail gecontacteerd met de vraag of iemand bereid was een interview af te staan. Op 29 maart 2011 werd ik uitgenodigd op het kantoor te Hasselt voor een persoonlijk interview met de heer Bart Engelen, Partner bij Engelen & Partners. Hij heeft ook het diploma van IAB-accountant.

- **Delhaize Group**

Delhaize Group is een voedingsdistributeur met de hoofdzetel in België. Ze werd opgericht in België in 1867. De sleutelpositie van Delhaize Group in de voedingsdistributie is het resultaat van een stapsgewijze groei die al meer dan 140 jaar aan de gang is. Deze evolutie steunt op het voortdurende streven naar vooruitgang en vernieuwing. Delhaize Group is actief in acht landen en op drie continenten. De voornaamste activiteit is de werking van supermarkten.

Mevrouw Sabrina Basta is de manager van de interne auditdienst bij Delhaize Group sinds 2002. Zij was bereid te antwoorden op mijn vragen in een telefonisch interview op 5 mei 2011.

- **Kinopolis Group**

Kinopolis biedt via haar netwerk van bioscopen ontspanning een eigentijds entertainment aan alle generaties. Het Kinopolisconcept wordt gekenmerkt door een voortdurende drang naar innovatie en klantgerichtheid. Sinds zijn oprichting in 1997 en de daaropvolgende beursnotering in 1998, is Kinopolis uitgegroeid tot marktleider in België en een toonaangevende speler in Europa.

De heer Pascal Godderis-Coene is sinds 2008 de interne auditor bij Kinopolis Group. In het verleden was hij Operations Support Manager en de operationele manager bij Kinopolis. Ik nam telefonisch contact op met de onderneming wat resulteerde in een telefonisch interview op 5 mei 2011.

- **Colruyt Group**

Colruyt is een multinationale Belgische supermarktonderneming. Het familiebedrijf is in 1925 opgericht en werd beursgenoteerd in 1977. De supermarktketen wordt gekenmerkt door zijn lage prijzen, de staande werkwijze aan de kassa en het duurzaam ondernemen.

Ik nam telefonisch contact op met deze onderneming. Ik werd doorverbonden met de heer Luc Vanbaal, die sinds eind 2005-begin 2006 interne auditor is bij Colruyt Group. Er werd een afspraak gemaakt voor een telefonisch interview op 3 mei 2011.

- **Bekaert**

Bekaert Group produceert en commercialiseert een brede waaier van producten op basis van haar twee kerncompetenties: geavanceerde metaaltransformatie en geavanceerde draadproducten, materialen en deklagen. De huidige activiteiten van het bedrijf zijn opgebouwd rond drie segmenten: geavanceerde draadproducten, geavanceerde materialen en geavanceerde deklagen. Bekaert werd gesticht in 1880 en is uitgegroeid tot een wereldwijde Group met hoofdzetel in België.

De heer Dominiek Berten is Group Internal Audit & Risk Manager bij Bekaert sinds 2008. Ik nam telefonisch contact op met het kantoor van Bekaert te Kortrijk. Per e-mail werden verdere afspraken gemaakt wat resulteerde in een telefonisch interview op 10 mei 2011.

- **Agfa-Gevaert**

Agfa-Gevaert Group ontwikkelt, produceert en distribueert beeldmateriaal en IT solutions. Tegenwoordig is Agfa voornamelijk actief in de medische wereld en in de grafische industrie. Zo is de vennootschap de producent van computerradiografie en digitale netwerken voor ziekenhuizen en van drukvoorbereiding voor de krantenmarkt en van het commercieel drukwerk. Agfa-Gevaert is in 1964 ontstaan door een fusie van Gevaert (1894) en Agfa (1867). Het opereert vandaag wereldwijd en heeft vestigingen in meer dan 40 landen met hoofdkantoor in Mortsel (België).

De heer Philippe Deckers is Chief Internal Auditor bij Agfa-Gevaert sinds 2000. Ik nam telefonisch contact op met dit bedrijf. De heer Philippe Deckers zou eerst de vragenlijst via e-mail beantwoorden. Op 19 mei 2011 was hij ook bereid om zijn antwoorden te overlopen via een telefonisch gesprek.

- **Vertegenwoordiger van het IIA**

IIA Inc. is opgericht in 1941 als een internationale beroepsvereniging met hoofdkantoren in Altamonte Springs, Florida en de VS. IIA Belgium is opgericht in 1998 als een nationaal Instituut verbonden aan het IIA Inc. Het IIA is de belangrijkste vertegenwoordiger van het interne auditberoep.

Ik heb contact opgenomen met het IIA Belgium via e-mail. Daar hebben ze mij doorverwezen naar de heer Christophe Quievreux. De heer Quievreux was ex-voorzitter van het Institute of Internal Auditors Belgium van 2008 tot 2010. De vragen van het interview werden beantwoord per mail.

6.2 Verwerking van de interviews

De meningen en opvattingen van de respondenten worden bevestigd aan de hand van een interview bestaande uit vijf categorieën van vragen. Met behulp van deze getuigenissen wordt weergegeven hoe de samenwerking tussen de interne en externe audit verloopt in België.

De vragenlijst is terug te vinden in bijlage 3. De vijf categorieën van de vragenlijst zijn:

- Taken interne en externe audit
- Onafhankelijkheid interne en externe audit
- Regelgeving interne en externe audit
- Samenwerking interne en externe audit
- Uitbesteding interne audit door een extern bureau

De verwerking van de interviews zal per categorie aangepakt worden waardoor, in bepaalde gevallen, vergelijkingen gemaakt kunnen worden tussen de meningen van de interne en externe auditors. In het volgende hoofdstuk, waar de conclusies uit het onderzoek getrokken worden, zullen de antwoorden van de verschillende bevestigden getoetst worden aan de theorie. Het afgenomen interview met het IIA zal in een apart punt verwerkt worden.

Door de interviews op die manier te verwerken, is het de bedoeling om een aantal dingen te verduidelijken zoals: hoe elke functie georganiseerd is, welke taken en verantwoordelijkheden ze voor hun rekening nemen, welke verwachtingen ze van elkaar hebben, welke soort relaties er bestaan tussen de interne en externe auditors en eventueel ook met het auditcomité, welke houding beide partijen aannemen ten opzichte van de verschillende wet- en regelgevingen en hoe zij staan tegenover het wettelijke verbod van uitbesteding van de interne auditfunctie aan de externe auditor.

6.3 Bevindingen uit de interviews

6.3.1 Taken interne en externe audit

De vijf bevestigde interne auditors stellen over het algemeen dat het hun hoofdtaak is om te gaan kijken welke risico's de bedrijfsprocessen inhouden. Daarbij gaan ze evalueren of het systeem van interne controle van de organisatie, dat uitgebouwd is door het management, naar behoren functioneert om de geïdentificeerde risico's in te dekken. Op basis daarvan doen zij aanbevelingen naar het management zodat de interne controles, die ingebouwd zijn in de processen, verbeterd kunnen worden. De gesprekspartner van Bekaert beklemtoont daarbij dat wanneer bepaalde controles niet ingebouwd zijn, bepaalde deuren openstaan zodat er mogelijkheden zijn om op een ongecontroleerde wijze dingen kwijt te spelen of te wijzigen. Het is daarbij van belang om daarover

te rapporteren zodat het lijnmanagement de gepaste acties kan ondernemen. Het lijnmanagement is in de eerste plaats verantwoordelijk om ervoor te zorgen dat de interne controles efficiënt zijn ingebouwd zodat er geen deuren meer openstaan en zodat de gewenste resultaten bereikt kunnen worden. Wanneer de interne controles echter niet waterdicht zijn, kunnen de doelstellingen ook moeilijk behaald worden. De gesprekspartner van Agfa-Gevaert verwijst daarbij naar het interne auditcharter omdat daar het doel, de taken en de verantwoordelijkheden van de interne audit in worden beschreven. De bevrageerde van Colruyt Group legt uit dat de interne auditactiviteit binnen hun interne afdeling voornamelijk bestaat uit operationele audits. Een operationele audit is eigenlijk een stuk procesanalyse met als objectief een redelijke zekerheid te krijgen. Het is de taak van hun interne afdeling om na te gaan of in de controleprocessen interne beheersingsmaatregelen opgenomen zijn die functioneren. Zij proberen daartoe eerst en vooral de processen in kaart te brengen waarbij zij kijken welke interne controles de procesverantwoordelijken ingebouwd hebben in deze processen. Vervolgens gaan zij daar een aantal testen op doen om er zeker van te zijn dat de desbetreffende meetpunten wel degelijk aanwezig zijn zodat de nodige controles gebeuren op die processen. De doelstelling van Colruyt Group daarbij is om ervoor te zorgen dat de processen vanuit een financieel perspectief waterdicht zijn. Daarnaast houdt Colruyt Group zich ook bezig met de activiteit omtrent risicobeheer binnen de organisatie. Deze aanpak wordt volledig gedaan door de Colruyt groep; een aanpak omtrent enterprise risk management. Dergelijke aanpak is gebaseerd op COSOII. Een derde activiteit binnen hun interne afdeling is compliance checking in het kader van de wetgeving op de mededinging. Net zoals de bevrageerde van Colruyt Group verklaart de gesprekspartner van Delhaize Group dat zij zich voornamelijk bezig houden met operationele audits, naast financiële audits, om de processen binnen de organisatie te verbeteren. Daarnaast verrichten zij ook ad hoc raadgevende opdrachten. Dat zijn hun voornaamste taken en doelen. Er is daarbij ook een regelmatige communicatie met het management waarbij zij hun resultaten presenteren en discussiëren over bepaalde auditkwesties zodat uiteindelijk de beste praktijken aangereikt worden binnen de Delhaize Group. Vervolgens stellen zij ook controles en andere maatregelen voor om de risico's binnen de organisatie te verminderen en om de financiële rentabiliteit te verbeteren. Bij de uitvoering van hun werkzaamheden houdt de interne afdeling binnen Delhaize Group ook rekening dat de SOX-wetgeving nageleefd wordt. Zij ondersteunen daarbij de jaarlijkse SOX compliance-activiteiten door de belangrijkste SOX controle-activiteiten in bedrijfskritische gebieden te testen en te evalueren.

Het IIA definieerde het interne auditberoep in 1999 als een onafhankelijke assurance en consultingdienst die opgericht wordt om waarde toe te voegen aan de organisatie en die de organisatie kan helpen haar doelen te verwezenlijken door het systeem van interne controle, risicomanagement en corporate governance te evalueren en te verbeteren. Delhaize Group past deze definitie van het IIA toe bij haar interne audit gebeuren door evaluaties te maken en verbeteringen voor te stellen aan het management zodat de processen optimaal functioneren. Zij gaan daarbij altijd te werk op basis van een risicobenadering. Bij het begin van een audit zullen zij altijd een risico-analyse maken. Hun verdere werk vloeit voort uit de risico's die zij geïdentificeerd hebben zodat ze deze risico's kunnen aanpakken en zorgen voor verbetering. De bevrageerde van Kinopolis Group haalt aan dat zij werken volgens de standaarden van het IIA. Voor een groot

gedeelte gaan zij audits verrichten en voor een substantieel gedeelte doen zij aan consulting. Daarbij gaat Kinopolis Group de vastgestelde tekortkomingen in goede banen proberen te leiden en de mensen daar een ondersteunde functie in te geven. De bevragee legt daarbij uit dat zij elk jaar geconfronteerd worden met een aantal gelijksoortige fouten die zij willen voorkomen waardoor zij het volgende jaar hetzelfde kunnen gaan opmerken. Op dat vlak bieden zij dan consultingdiensten aan. Kinopolis Group probeert een gezond evenwicht te vinden tussen het aanbieden van assurance- en consultingdiensten. Bij het opmaken van het auditplan wordt een inschatting gemaakt van eventuele terugkerende audits die men elk jaar opnieuw moet inplannen omdat de materialiteit daar groot is. Op het gebied van consulting gaat Kinopolis Group dan beoordelen bij welke zaken zij kunnen meehelpen om betere resultaten te verkrijgen en de mensen daardoor meer op hun gemak te stellen. De bevragee van Colruyt Group verklaart dat hun interne audit al lang bestaat. Hij heeft de dienst opgericht en geïmplementeerd eind 2005, begin 2006 als een interne consultant die processen gaat nakijken en niet als een politieagent. In tegenstelling daartoe controleren of auditeren zij geen mensen maar enkel processen met als doelstelling te rapporteren met alle vaststellingen, de risico's die zij onderkend hebben, de risico-inschatting die zij toegepast hebben en aanbevelingen en een managementrespons. Dat rapport bevat op het einde ook een actieplan dat opgemaakt wordt waarin een aantal actiepunten in vermeld staan die uitgevoerd moeten worden om die interne controles/zwakheden op te lossen en dicht te maken. Op die manier biedt Colruyt Group toegevoegde waarde aan want wanneer de zwakheden dichtgeschroefd worden, is dat een financieel voordeel voor de organisatie. Colruyt Group heeft een zekere eigenheid en ze werken steeds op basis van pragmatisme. Er is dus eigenlijk niets binnen de Colruyt Group dat men doet zonder dat het toegevoegde waarde oplevert. Het risicomangementgebeuren is eerder richting de consultingdiensten want de operationeel verantwoordelijken binnen Colruyt Group zijn verantwoordelijk voor het managen van de risico's. "Dat is echter niet onze verantwoordelijkheid", haalt de bevragee aan. De interne audit van de Colruyt Group gaat de operationeel verantwoordelijken enkel een aanpak aanbieden betreffende methodologie, processen, rollen en verantwoordelijkheden, communicatie en monitoring om de operationeel verantwoordelijken te assisteren bij het in kaart brengen van de risico's. De risicospons en monitoring zorgen ervoor dat de risico's die in het rood zitten (teveel zijn) onder controle gehouden worden. Daar assisteert de interne audit van Colruyt Group de business mee en vanuit dat perspectief is het een pure consulting rol. Heel veel multinationals en grotere beursgenoteerde ondernemingen zoals Colruyt Group gebruiken daar externe consultants voor. De bevragee haalt daarbij tot slot aan dat naar zijn aanvoelen het interne auditberoep voor een belangrijk stuk geëvolueerd is naar een interne consultancy-functie met als doel processen beter te managen, zaken beter te doen, lekken te dichten en interne controles meer effectief en efficiënt te maken. Bekaert past de definitie van het IIA toe bij hun interne audit gebeuren in die zin dat zij zich naast de interne controle ook bezig houden met het risicomangement en corporate governance. De bevragee haalt daarbij aan dat het voor de interne audit leuk is om bij wijze van spreken gratis consultancy te krijgen met betrekking tot het rolverband met het andere luik. De bevragee is daarbij van mening dat de interne audit eerst verantwoording moet afleggen aan het auditcomité betreffende het systeem van interne controle. Ten tweede haalt hij aan dat ook de samenwerking met de geauditeerde belangrijk is. Daarvoor is het van belang dat de interne afdeling zich ook bezighoudt met risicomangement en corporate governance met als doel het

systeem van interne controle te verbeteren. De bevrage van Bekaert haalt daarbij aan dat zij zich niet zien als politieagenten maar dat zij er enkel en alleen zijn om na een audit te kunnen vaststellen dat alles goed functioneert waardoor zij mogelijkheden aankaarten om dingen te verbeteren. Zij voorzien het management van de nodige commentaar en op die manier voegen zij waarde toe aan de organisatie. De gesprekspartner van Agfa-Gevaert is van mening dat het inderdaad kan zijn dat de interne audit verward wordt met interne controle. Het spreekt voor zich dat het beoordelen van interne controle geen steriel gebeuren is en dat het de bedoeling is om de interne controle daarbij te verbeteren. Daarbij is het belangrijk om management buy-in te krijgen. Die management ondersteuning is solider als men het management kan overtuigen van (business) nut van interne controle eerder dan louter op compliance. De meerwaarde van Agfa-Gevaert is dat de interne audit een zeer belangrijke onafhankelijke bron is van informatie voor het topmanagement over alles wat er "op de vloer" gebeurt. "In een bepaalde organisatie heb je een bepaalde structuur, processen, departementen en interacties. Het topmanagement voert dingen uit in top-down en zij gaan bekijken of die zaken inderdaad lopen zoals gewenst. Dat is, naast de beoordeling van de interne controles, de meerwaarde die Agfa-Gevaert biedt", verklaart de bevrage. De gesprekspartner legt daarbij uit dan wanneer zij assurediensten aanbieden, zij erna nog aanbevelingen gaan formuleren. Dan komt men meer in de consultancy. Men kan geen opmerkingen verschaffen en het daarbij laten want dan verliest men credibiliteit in de organisatie. De interne audit moet dus voorstellen doen om de zaken te verbeteren. De begrippen van assurance en consultingdiensten zijn niet altijd even makkelijk om uit elkaar te houden, haalt de bevrage aan. Agfa-Gevaert houdt zich voornamelijk bezig met het systeem van interne controle maar risicomangement en corporate governance horen daarbij. Interne controle is eigenlijk een begrip dat bij risicomangement hoort. Bij risicomangement is er het inherent risico en het residueel risico en daartussen zit de interne controle. Dat wil zeggen dat bij elk ding dat men doet, er een specifiek risico bestaat dat er iets gaat gebeuren. Bij interne controle gaat men proberen dat risico te beheersen (risicomangement). Om de risico's te beperken, gaat men risicobeperkende maatregelen treffen en de interne auditafdeling van Agfa-Gevaert gaat kijken of dat allemaal in orde is. De bevrage haalt daarbij een voorbeeld aan omtrent onderzoek en ontwikkeling. Men kan met een nieuw product komen dat kwalitatief goed is en getest wordt maar als men blijft testen en blijft twijfelen neemt men het risico dat men te laat op de markt komt. "Wij als interne auditors gaan kijken of de interne controles in een specifiek proces kloppen en nageleefd worden", haalt de bevrage aan. Voor wat betreft de toekomstige rol van het interne auditberoep verklaart de gesprekspartner van Delhaize Group dat zij voornamelijk rapporteren over de geïdentificeerde risico's en de interne controles die gedaan worden. Als er geen controle is, zijn de risico's in die gebieden veel belangrijker om aan te pakken. Delhaize Group rapporteert in tegenstelling veel minder over corporate governance. In de context van vandaag de dag en ook naar de toekomst toe is de bevrage van mening dat ondernemingen effectief moeten zijn waarbij voortdurend rekening wordt gehouden met de kosten, de effectiviteit en dergelijke. Volgens de bevrage kan een interne auditafdeling voornamelijk de grotere organisaties daarmee helpen zodat zij kunnen evolueren. Een interne auditafdeling is namelijk een deel binnen de organisatie dat meehelpt aan het ontwikkelen van de strategie van de onderneming, dat het management kan helpen en dat de organisatie helpt bij het verwezenlijken van haar strategische doelen. Volgens de bevrage van Kinopolis Group wordt het in de toekomst belangrijker om over de risico's te rapporteren. De

bevraagde legt uit dat zij vorig jaar een volledige risico-analyse hebben gedaan waarbij aan iedereen een training werd gegeven. Hun bevindingen zijn ook allemaal samengevat en naar het auditcomité gerapporteerd. Colruyt Group rapporteert in wezen over interne controle, risicomanagement en corporate governance. Naast de interne audit is de bevraagde ook verantwoordelijk voor het risicomanagement. Colruyt Group rapporteert enerzijds naar de directieraad en anderzijds naar het auditcomité over het interne audit gebeuren maar ook over het risicomanagement gebeuren. De raad van bestuur en het auditcomité van Colruyt Group komen daarvoor éénmaal per kwartaal samen en per kwartaal maakt de bevraagde een activiteitenverslag met de weerspiegeling van alles wat de interne audit gedaan heeft tijdens het vorige kwartaal. Dit uitgebreid rapport wordt dan besproken met het auditcomité zodat zij op de hoogte zijn en opvolgingen kunnen doen van het doen en laten van de interne audit. Bekaert rapporteert voornamelijk over het systeem van interne controle maar de rapportering betreffende risicomanagement en corporate governance worden nu ook bij hun opgestart. De bevraagde van Agfa-Gevaert haalt aan dat de interne controle een risicobeperking inhoudt waardoor zij bij de rapportering over interne controle ook automatisch gaan rapporteren over het risicobeheer. De bevraagde is verder van mening dat corporate governance echter een manier is om dingen te organiseren. "Het bedrijf en haar governance is een regeling en eigenlijk is het ook een deel van de interne controle in de brede zin", haalt hij aan.

Voor wat betreft de taken en verantwoordelijkheden van de externe audit stellen de vijf bevraagde externe auditors dat het hun hoofdtaak is om de wettelijke jaarrekening te attesteren. Daarbij gaan zij zich in fine uitspreken over de getrouwheid van de jaarrekening (enkelvoudige jaarrekening en/of geconsolideerde jaarrekening). Bij dergelijke attestatie van de jaarrekening moeten zij op een onafhankelijke en objectieve manier een oordeel vellen over de getrouwheid van de financiële gegevens. Ze gaan daarbij een rapport uitbrengen over de financiële overzichten van de organisatie op basis van de interne controles die uitgevoerd worden in de organisatie. De heer Dominique Roux van Deloitte haalt daarbij aan dat zij altijd vertrekken van de Belgian GAAP maar als de onderneming IFRS toepast, houden zij daar rekening mee. De gesprekspartner van Van Havermaet Groenweghe beschrijft dat zij bij het uitvoeren van deze taak een werkprogramma volgen dat begint met een onderzoek van de administratieve organisatie en het interne controlesysteem. Het werkprogramma eindigt met de final audit. Deze final audit is dan meestal het substantieve gedeelte van testen in functie van de bevindingen uit dat eerste onderzoek van de organisatie en haar interne controle. De bevraagde van PwC onderstreept het belang van de risico-inschatting voor de audit. Wanneer het risico te hoog is, gaat men de klant niet aanvaarden. De gesprekspartner van Grant Thornton haalt aan dat zij naast deze hoofdtaak ook nog andere bijkomende wettelijke opdrachten uitvoeren die voorzien zijn in de vennootschapswet en dat zij daarnaast ook nog opdrachten verrichten die zij ad hoc krijgen. Dit gaat dan om contractuele opdrachten betreffende het opmaken van de geconsolideerde staten tot de transitie van de Belgian GAAP naar IFRS.

De gesprekspartners van PwC, Grant Thornton, Deloitte en Van Havermaet Groenweghe halen aan dat het ook van belang is dat de externe auditors een rol zouden moeten spelen in het garanderen van de betrouwbaarheid van de informatie die ondernemingen rapporteren. De heer Koen

Vanderstraelen van PwC is daarbij van mening dat de externe auditors de belangrijkste informatie verstrekken via hun controleverslag. De bevrageerde van Van Havermaet Groenweghe benadrukt dat de externe auditors taken vervullen die van maatschappelijk belang zijn. De externe auditors gaan daarbij hun mening geven over de financiële toestand van de onderneming op basis van de cijfers dat zij uit de jaarrekening kunnen aflezen waarbij het de bedoeling is dat alle stakeholders (zowel vanbinnen als vanbuiten het bedrijf) hun verslaggeving kunnen lezen en daarop kunnen vertrouwen. De gesprekspartner erkent dat het heel moeilijk is om het gebrek aan vertrouwen, dat er de dag van vandaag is door al de gevallen van de afgelopen jaren, helemaal terug te herstellen. De bevrageerde beklemtoont hoe belangrijk het is dat iedereen concreet weet wat de opdrachten van de externe audit inhouden. De verslaggeving is misschien niet voor iedereen even duidelijk, dus daar kan iets aan gedaan worden maar hij is er niet direct van overtuigd dat er meer informatie moet komen. "Als we de mensen al meer bewust maken van wat wij effectief doen en als wij onze verslaggeving al meer leesbaar maken voor derden, dan kan dat al een heel stuk helpen", verklaart de bevrageerde van Van Havermaet Groenweghe. De heer Bart Meganck van Grant Thornton verklaart dat de structuur van de wettelijke jaarrekening in België en in Europa zeer technisch is maar dat het niet altijd de correcte informatie weergeeft van de vermogenstoestand van de onderneming. Er is daarbij een gebrek aan informatie betreffende de interne audit en de interne controle in niet-beursgenoteerde ondernemingen. In tegenstelling tot het Angelsaksisch model, dat bijvoorbeeld van toepassing is in de UK en in de VS, verschaffen de ondernemingen meer beschrijvende informatie omtrent hun toestand in de toelichting bij de jaarrekening. In Europa is dit veel minder het geval, tenzij men rapporteert onder IFRS want dan moeten ondernemingen extensief toelichtingen toevoegen aan hun financiële staten. De bevrageerde is daarbij bevreesd dat men na verloop van tijd meer op het algemene dan op substantie gaat evalueren wat voor een probleem kan zorgen, ook voor het vertrouwen bij de stakeholders. De bevrageerde van Deloitte verklaart dat er meer nuance gelegd moet worden in de verschillende opinies die de externe auditor kan verschaffen in zijn auditrapport. Volgens de bevrageerde van Engelen & Partners wordt hun auditkantoor minder geconfronteerd met sterk gestructureerde interne controlemechanismen omdat hun cliënteel voornamelijk bestaat uit KMO's. Daardoor is het bij hen minder gebruikelijk dat de externe auditors een rol zouden moeten spelen in het garanderen van de betrouwbaarheid van de informatie die ondernemingen verschaffen. Volgens de bevrageerde is dit meer ontwikkeld bij de grotere organisaties. Hij haalt echter aan dat het externe auditberoep aan vertrouwen heeft ingeboet door de problemen die er de afgelopen jaren zijn geweest. Een controle van een dergelijk groot bedrijf is inderdaad voor een externe auditor een zeer moeilijke opdracht en kan enkel goed uitgevoerd worden indien er een sterke interne controle aanwezig is. Het beoordelen van de kwaliteit en het testen van de efficiëntie van een interne controle is geen gemakkelijke aangelegenheid. Hij is daarbij van mening dat daar heel veel over geschreven wordt en dat daar veel theoretische richtlijnen rond bestaan maar dat het niet zo evident is om dat in de praktijk ook tot een goed einde te brengen. Men kan dat wel allemaal uitvoeren maar of de kwaliteit van die testen op de interne controle goed is, betwijfelt hij. Ook de recente ontwikkelingen hebben bewezen dat men de kwaliteit van die auditcontroles in dergelijke grote ondernemingen met een korrel zout moet nemen, men wordt namelijk vaak geconfronteerd met een grote opdracht die men eigenlijk bijna niet tot een goed einde kan brengen. Dit komt door eventuele scheefgroeiingen of verkeerde praktijken binnen ondernemingen die door een toeval aan het licht komen of dat een

bedrijf in moeilijkheden geraakt waardoor bepaalde dingen bekend raken. Hij verwijst daarbij naar de statistieken van de revisorale verklaringen. De verhouding tussen het aantal goedkeurende verklaringen en het aantal verklaringen met voorbehoud en afkeurende verklaringen klopt niet altijd. Volgens hem moeten we daarbij toch grote vraagtekens plaatsen.

Vier bevroagde externe auditors zijn van mening dat het detecteren van fraude niet tot de taak van de externe auditor behoort. De gesprekspartner van PwC haalt daarbij aan dat de externe auditors gewoon de procedures moeten volgen. Volgens deze bevroagde behoort het detecteren van fraude niet tot het takenpakket van een externe auditor hoewel het publiek daar anders over denkt. Ook de heer Dominique Roux van Deloitte beklemtoont dat het niet hun doel is om fraude op te sporen. De bevroagde van Grant Thornton verklaart dat het auditkantoor haar taken en verantwoordelijkheden altijd uitvoert in overeenstemming met de ISA's waarbij zij altijd rekening houden met mogelijke fraude maar het is niet hun hoofdtaak om fraude op te sporen. Dat maakt deel uit van een andere opdracht. De heer Johan De Coster van Van Havermaet Groenweghe haalt aan dat dit onderwerp een eeuwige discussie is. Daarom is het van belang om eerst en vooral duidelijk te maken wat de taken van de externe auditors inhouden. Zij gaan niet op zoek naar fraude maar de controle moet zodanig georganiseerd zijn dat wanneer er fraude is, de kans groot is dat zij die ontdekken en dat zij hun onderzoek daar dan ook aan moeten aanpassen. De bevroagde van Engelen & Partners is echter van mening dat het opsporen van fraude moet worden toegerekend aan de taak van de externe auditor. Hij stelt dat de auditors echter hopen dat ze geen fraude vinden want dat plaatst u als externe auditor voor een ongelofelijk dilemma. De bevroagde is er wel van overtuigd dat het tot de taak van de externe auditor behoort. Het echt gericht opsporen van fraudepraktijken zit in normale omstandigheden niet vervat in een normale auditopdracht met het oog op het certificeren van een jaarrekening.

Voor wat betreft de toekomstige rol van het externe auditberoep, haalt de bevroagde van Van Havermaet Groenweghe aan dat het belangrijk is voor de externe auditors om vandaag de dag een goede risico-analyse te maken van de organisatie waarbij gekeken wordt naar de zwakheden en moeilijkheden. Vervolgens kunnen de externe auditors van daaruit hun controles richten. De gesprekspartner van PwC verklaart dat de fenomenen van risicomanagement en corporate governance de laatste jaren belangrijker zijn geworden. Daarom ziet hij het externe auditberoep ook in die richting evolueren. De bevroagde van PwC heeft er al ervaring mee in die zin dat wanneer de interne audit de interne controleprocessen goed uitvoert, de externe auditors van PwC daar gebruik van kunnen maken. Ook de bevroagde van Grant Thornton deelt die mening omdat zij daar vooral ervaring mee hebben in de beursgenoteerde ondernemingen omdat men daar een verplichting heeft tot corporate governance. Men moet daar een code respecteren waarbij men verplicht is om in samenwerking met het auditcomité en met de interne controlecel bepaalde procedures uit te voeren. Daarbij doen zij meestal beroep op de resultaten van de interne controles die de interne audit uitgevoerd heeft. In tegenstelling ervaart de gesprekspartner van Deloitte dat niet zo. De fenomenen van interne controle, risicomanagement en corporate governance is volgens hem een interne aangelegenheid waardoor hij de toekomstige rol van externe auditberoep niet ziet evolueren op basis van deze fenomenen. De bevroagde van Engelen & Partners ziet de evolutie van het externe auditberoep redelijk somber in. Hij is daarbij van mening dat de kleine auditkantoren

op termijn moeilijkheden gaan ondervinden om verder te blijven bestaan. De grotere auditkantoren zullen blijven bestaan, hoewel, zo veronderstelt hij, dat zij ook wel moeilijkheden hebben gekend door de crisis van de afgelopen jaren. Hij legt uit dat er een zeer ernstige correctie is gebeurd op de budgetten die besteed worden binnen de ondernemingen aan consultancy, begeleiding en aan alle mogelijke adviesprestaties waardoor de grotere auditkantoren een sterke druk ondervinden op hun rendabiliteit. Door deze sterke correctie die er in de afgelopen jaren plaatsvond, is hij van mening dat de ondernemingen nu terug met hun voeten op de grond staan en dat er een normale ingesteldheid is ten opzichte van consultancyprestaties (zijn ze wel nuttig of is het overbodige luxe). Net zoals de gesprekspartner van Deloitte heeft de gesprekspartner van Engelen & Partners geen ervaring met het toenemend belang van interne controle, risicomanagement en corporate governance.

6.3.2 Onafhankelijkheid interne en externe audit

De positionering van de interne afdeling in de organisatie is van belang om de onafhankelijkheid te garanderen. Over het algemeen verklaren de vijf interne auditors dat zij voor functionele aangelegenheden rapporteren aan het auditcomité en voor administratieve aangelegenheden rapporteren aan de CFO. Op die manier is de interne afdeling gepositioneerd boven de raad van bestuur met een rechtstreekse lijn naar de voorzitter van het auditcomité. Dit komt de onafhankelijkheid te goede. Om de onafhankelijkheid te verzekeren, neemt de interne auditor van Delhaize Group nooit beslissingen voor het management maar gaan zij enkel aanbevelingen formuleren aan het management. De bevrageerde van Kinopolis Group verklaart dat het van belang is om een gemakkelijke toegang te hebben tot de leden en voornamelijk de voorzitter van het auditcomité om de onafhankelijkheid en de objectiviteit te verzekeren. De interne auditor van Colruyt Group is totaal onafhankelijk van de operationeel verantwoordelijken. Als gevolg daarvan kunnen zij in alle objectiviteit hun auditactiviteiten uitvoeren. De bevrageerde haalt daarbij aan dat volgens de wetgeving een auditcomité verantwoordelijk is voor het bewaken van het goed functioneren van de interne controle en het risicobeheersysteem van de onderneming. De interne audit is bij uitstek het instrument dat het auditcomité helpt in haar toezichtsfunctie. De gesprekspartner van Bekaert verklaart bijkomend dat de interne audit het recht heeft om naar het auditcomité te stappen als het management niet de gepaste acties onderneemt. De bevrageerde van Agfa-Gevaert ziet de formele onafhankelijksgaranties als een middel om een zeker gewicht te geven aan de interne afdeling. De beste onafhankelijkheidsgarantie verdient men echter door opgebouwde credibiliteit over de jaren heen in specifieke dossiers.

Onafhankelijkheid is een belangrijk criterium bij de uitoefening van het externe auditberoep. De vijf bevrageerde externe auditors zijn over het algemeen van mening dat zij bij de uitoefening van hun taken op een onafhankelijke en objectieve manier een oordeel moeten gaan vellen over de getrouwheid van de financiële gegevens. De bevrageerde van Grant Thornton verklaart dat zij zich daarbij niet gaan inmengen met de interne audit. "Als externe auditor blijf je wel objectief maar het risico wordt soms groot dat men sneller wordt overtuigd door de visie van het management of

van de raad van bestuur. Zo ontstaat er een gevaar om het eigen standpunt te verliezen. Daarom is het van belang om bij de uitoefening van de externe auditactiviteiten de aandacht er goed bij te houden", verklaart de bevrage. Verder is hij van mening dat de onafhankelijkheid van de externe auditor niet in het gedrang komt wanneer de externe auditor aangesteld en beloond wordt door de klant. De bevrage van Engelen & Partners daarentegen verklaart dat de onafhankelijkheid van de externe auditor bij hun cliënteel een mindere rol speelt want de opdrachtgever is in principe de algemene vergadering van het bedrijf en dat is eigenlijk de eigenaar. Het cliënteel van het auditkantoor Engelen & Partners zijn voornamelijk KMO's waar de eigenaar in vele gevallen zo goed als 100% van de aandelen bezit. Bovendien is die eigenaar meestal ook de gedelegeerd bestuurder waardoor het auditkantoor volgens de bevrage in een situatie terecht komt waar degene die hen de opdracht geeft ook de controle uitvoert. Dat is volgens de bevrage maar een vreemd systeem dat niet werkt. Hij is van mening dat de onafhankelijkheid van de externe auditor anders wordt ingevuld in grote organisaties want daar is er een verschil tussen het management en de aandeelhouders. De doelstellingen van beide partijen zijn ook verschillend waardoor de externe auditor een zekere onafhankelijkheid heeft die gewaarborgd blijft. Dat is voornamelijk bij beursgenoteerde entiteiten waar het auditkantoor Engelen & Partners niet veel bij betrokken wordt. De gesprekspartner van Deloitte haalt aan dat de onafhankelijkheid van de externe audit een mind-set is. "Men moet zich daar zelf naar schikken want je weet op voorhand niet altijd hoe de interne controle van een bedrijf eruit ziet", verklaart hij. Volgens de bevrage van PwC doet het auditkantoor al het mogelijke om ervoor te zorgen dat hun teams onafhankelijk zijn. Zowel de gesprekspartner van Deloitte als de gesprekspartner van PwC halen daarbij aan dat wanneer blijkt dat men te maken krijgt met een risicoklant, ze die niet gaan aanvaarden. Er is enerzijds een algemene onafhankelijkheidsverklaring die elk jaar wordt ondertekend door alle werknemers van de bedrijfsrevisoren. Daarnaast is er ook nog een onafhankelijkheidsverklaring per klant; in elk dossier zit een onafhankelijkheidsverklaring. Bij de planning moet iedereen confirmeren dat men onafhankelijk te werk gaat. Als de onafhankelijkheid in het gedrang komt, ga je als externe auditor niet mee met de klant. De gesprekspartners van Deloitte en van PwC delen deze mening in die zin dat de externe auditors op het einde van de audit een rapport moeten tekenen om de onafhankelijkheid opnieuw te confirmeren. De controle daarop bestaat onder andere uit het nakijken of de teamleden onafhankelijk zijn en of er belangrijke bedragen van de auditfee nog onbetaald gebleven zijn want dat kan worden beschouwd als een soort lening waardoor de onafhankelijkheid in het gedrang kan komen. De heer Dominique Roux van Deloitte verklaart echter dat dit een pure interne aangelegenheid is. De heer Koen Vandertraelen van PwC verwijst bijkomend naar de één-op-één regel betreffende de onafhankelijkheid van de externe auditor. Vooraleer elke file afgetekend wordt, wordt een overzicht gemaakt van de audithonoraria en de niet-audithonoraria zodat daar vervolgens een controle op uitgevoerd kan worden. Op basis daarvan kan men concluderen of de één-op-één regel overschreden wordt. Er zijn dus met andere woorden veel controles die uitgevoerd worden om te zien of de onafhankelijkheid niet in het gedrang komt. Elk dossier met een hoger dan gemiddeld risico wordt door een tweede vennoot (manager) afgetekend, verklaart de bevrage van Deloitte. Verder haalt de bevrage ook aan dat de afhankelijkheid van de externe auditor voornamelijk groter is bij de kleinere auditkantoren omdat deze maar een beperkt aantal klanten hebben.

De onafhankelijkheid van de externe auditors wordt in de Belgische wetgeving en reglementering voorzien. Zowel de gesprekspartners van het auditkantoor Engelen & Partners als van Grant Thornton zijn van mening dat het nuttig zou zijn om verdere maatregelen te nemen om de onafhankelijkheid van de externe auditors te vergroten. Beide bevroagden halen rotatie aan als een middel om de onafhankelijkheid te verzekeren. Wanneer je als externe auditor namelijk merkt dat de onafhankelijkheid in het gedrang komt door een bedreiging, kan het roteren van auditor een oplossing zijn. De bevroagde van Engelen & Partners twijfelt er echter aan of dat de efficiëntie in de uitvoering en de kwaliteit van de uitvoering van de opdracht in de technische zin (dus niet de onafhankelijkheid zelf) wel ten goede zal komen. De heer Bart Meganck van Grant Thornton haalt bijkomend ook aan dan men eventuele maatregelen kan treffen om het risico in te perken. De bevroagde van PwC is het echter niet eens met de mening van de gesprekspartners van Engelen & Partners en Grant Thornton. De heer Koen Vanderstraelen van PwC vindt dat er geen bijkomende maatregelen genomen moeten worden om de onafhankelijkheid van de externe auditors te vergroten. Hij is van mening dat er al voldoende regelgeving is maar alles hangt ervan af hoe men daar zelf mee omgaat. Hij denkt dat alle maatregelen die kunnen genomen worden om de onafhankelijkheid te vergroten, mogelijk zijn voor de grote auditkantoren maar niet voor de kleinere auditkantoren. Hij ziet daar de noodzaak ook niet van in omdat de kleinere kantoren vaak werkzaam zijn op één locatie. "Men weet daar de dingen van mekaar. In tegenstelling tot ons als één van de big 4 hebben wij departementen in België verspreid over een aantal locaties waarbij het hulpzaam zou zijn om bepaalde dingen na te gaan zodat wij daarvan ook op de hoogte zijn", verklaart hij. De bevroagde van Deloitte haalt aan dat het IBR de onafhankelijkheid van de externe auditors meer kan verzekeren door op bepaalde punten meer controles uit te oefenen. De gesprekspartner van Van Havermaet Groenweghe vermeldt dat België op het vlak van onafhankelijkheid een voorloper is omdat men hier heel snel de Europese wetgeving heeft omgezet. Er zijn allerlei maatregelen genomen omwille van de schandalen van de afgelopen jaren. De bevroagde ziet het als een eeuwige discussie, namelijk mag een commissaris nog bijkomende taken verrichten en zo ja, welke taken en voor welk bedrag. Het blijft moeilijk te verdedigen dat men naast de commissarisfunctie niets anders meer mag doen. Sommige zeggen dat de controlefunctie los moet staan van al de andere diensten, maar de bevroagde heeft daar zijn bedenkingen over. Over het algemeen is hij van mening dat men vooral over de onafhankelijkheid moeten waken en dat zaken die de onafhankelijkheid in het gedrang brengen, geweerd moeten worden.

6.3.3 Regelgeving interne en externe audit

De normen van het 'Institute of Internal Auditors' (IIA), vormen wereldwijd de basis van de interne auditfunctie. Alle bevroagde interne auditors houden rekening met deze normen en werken volledig volgens deze standaarden. De bevroagden van Delhaize Group, Bekaert en Agfa-Gevaert halen daarbij aan dat zij in de praktijk een eigen invulling geven aan deze standaarden. De standaarden zijn namelijk voor interpretatie vatbaar op een day-to-day basis. Het is een leidraad maar geen religie. De standaarden moeten eigenlijk nog allemaal omgezet worden in het bedrijfsleven zodat het een ondergrens en een soort fall-back vormt voor de organisaties. Doordat men de

standaarden zelf gaat invullen kan men altijd aan verbeteringen werken, verklaren de bevrageden van Bekaert en Delhaize Group. Als interne auditors moeten we zorgen dat we efficiënt te werk gaan. De heer Dominiek Berten van Bekaert legt daarbij uit dat het altijd een afweging is tussen interne controle en efficiëntie. Ofwel weegt efficiëntie door en dan staat de interne controle onder druk ofwel weegt de interne controle door en staat de efficiëntie onder druk. Wanneer de efficiëntie onder druk staat, staan ook de resultaten onder druk. Met andere woorden, door efficiënt te werk te gaan kan dat opgelost worden. De interne auditfunctie van Colruyt Group bestaat nog niet zo lang maar doordat zij werken volgens de standaarden van het IIA is de bevrageerde tot nu toe zeer tevreden over hun werkmethodes. "Er kunnen echter nog altijd verbeteringen worden aangebracht", verklaart de bevrageerde. Colruyt Group is momenteel bezig met het installeren van softwaretools die hen moeten toelaten op een meer gerichte en efficiënte manier te kunnen werken. Een ander punt voor verbetering dat de bevrageerde aanhaalt, is op het vlak van auditplanning. Namelijk dat er een gestructureerde koppeling komt tussen het risicomanagement gebeuren en het interne auditplan. Door het feit dat Kinopolis Group op een pragmatische manier te werk gaat, heeft de organisatie naast de standaarden ook veel toegankelijkheid tot bepaalde mensen waardoor zij volgens de bevrageerde hun maatschappelijke rol goed kunnen vervullen. Volgens de bevrageerde ondervindt Kinopolis Group daarbij ook geen moeilijkheden.

Aanleiding voor de toenemende belangstelling van de interne auditfunctie zijn de verschillende boekhoudschandalen rond corporate governance. Daardoor heeft bijna elk Europees land zijn eigen corporate governance code. Ook de Belgische corporate governance code beveelt de beursgenoteerde ondernemingen in België aan om een intern auditproces in te richten. Bij Kinopolis Group is dat historisch gegroeid. In 1998 zijn zij op de beurs gegaan maar op dat moment was er nog niet echt veel sprake van een interne audit. Sinds 2008 heeft de organisatie iemand met een financiële achtergrond als interne auditor benoemd. Bekaert hecht veel waarde aan een goede corporate governance en is zich ervan bewust dat een goed bestuur binnen beursgenoteerde ondernemingen een belangrijke factor is bij investeringsbeslissingen voor alle stakeholders van de onderneming. In 2009 heeft Bekaert de Belgische Corporate Governance Code 2009 vastgesteld en aangenomen als de nieuwe referentiecode van Bekaert. De bevrageerde van Colruyt Group is aan de slag gegaan vanaf 2005 met als opdracht een inventarisatie te maken van de behoeften van Colruyt Group aan hun interne afdeling. Colruyt Group is sinds 2005 veel complexer geworden. Vanaf toen heeft de directieraad en de raad van bestuur ervoor geopteerd om een onafhankelijk toezichtorgaan op te richten om de activiteiten te sturen. Dat is dan de interne audit geworden. De Belgische Corporate Governance Code (Code lippens) die van kracht werd in 2004 zal zeker een driver geweest zijn om die materie te laten bekijken door de raad van bestuur van Colruyt Group. De bevrageerde is echter van mening dat de sterkste driver de behoefte aan een interne auditfunctie was losstaand van de voorschriften van corporate governance. Er was een interne behoefte aan dat soort van consultingdiensten binnen Colruyt Group. Ook de gesprekspartner van Agfa-Gevaert geeft een soortgelijke uitleg. De interne auditfunctie bij Agfa-Gevaert bestond al voordat de Belgische Corporate Governance Code werd uitgebracht in 2004. Daardoor brengt de Code niets bij voor de organisatie want zij waren al van meet af aan in compliance met de nieuwe regels. De aanleiding van de oprichting van de interne afdeling binnen Agfa-Gevaert staat dus volledig los van de regelgeving in de Corporate Governance Code

maar kwam door de overtuiging van het management dat zo'n afdeling een meerwaarde kan bieden aan de organisatie.

Vier van de vijf bevroegde externe auditors zijn van mening dat het niet nodig is om de maatschappelijke rol van de externe auditfunctie met betrekking tot de getrouwheid van de financiële staten beter te regelen. Ze zijn van mening dat het externe auditberoep al genoeg geregeld is, zowel op Europees vlak als op nationaal niveau. De verwachtingskloof verkleint daardoor echter niet omdat de regels zo gespecialiseerd en complex zijn waardoor iemand die daar niet mee vertrouwd is, dat ook niet begrijpt. De bevroegde van Van Havermaet Groenweghe is van mening dat de regels misschien wat duidelijker geformuleerd en gecommuniceerd moeten worden zodat de buitenstaanders het ook beter begrijpen. De heer Bart Engelen van Engelen & Partners daarentegen is van mening dat het beter regelen van de externe auditfunctie met betrekking tot de getrouwheid van de financiële staten de onafhankelijkheid ten goede zou komen. Of dat ook automatisch zou leiden tot een betere uitvoering van de opdrachten, betwijfelt hij.

Door de significante veranderingen die plaatsvonden in de recente jaren, is een convergentie van de internationale auditstandaarden (ISA's) een belangrijk aandachtspunt geworden. PwC, Deloitte en Grant Thornton passen de ISA's al enkele jaren toe. Van Havermaet Groenweghe is er stilaan mee bezig want voor hun is het een kwestie van 2014. De bevroegde haalt aan dat het in twee etappes evolueert, namelijk in 2012 voor de kantoren met beursgenoteerde klanten en in 2014 voor alle anderen. Hij is van mening dat het op zich niet onoverkomelijk moet zijn want de normen waar zij vandaag de dag rekening mee houden liggen dicht bij de ISA-normen. Het zal alleen hier en daar nog een klein beetje aangepast moeten worden maar daar is de bevroegde niet bang voor. Hij vindt het voornamelijk belangrijk dat er vanuit het Instituut een goede begeleiding komt van de overschakeling naar de ISA's en dat men de mensen voldoende tijd geeft om zich aan te passen. Verder haalt hij aan dat men ook op het vlak van de kwaliteitscontrole rekening moet houden met die overgangperiode. Engelen & Partners daarentegen wordt daar momenteel nog relatief weinig mee geconfronteerd. De bevroegde haalt aan dat het uiteraard positief is dat er een algemene regelgeving komt die in alle landen van toepassing gaat zijn maar ook daar is het voor hun minder belangrijk omdat zij eigenlijk veelal betrokken worden bij nationale ondernemingen. Hij is geen tegenstander van de ISA-normen want nu zijn er ook standaarden, de Belgische standaarden, ze zullen enkel vervangen worden door internationale standaarden. Het maakt voor de bevroegde van Engelen & Partners met andere woorden niet uit welke standaarden er gehanteerd moeten worden, maar momenteel krijgen zij daar relatief weinig mee te maken omdat ze weinig internationale rapporteringen moeten verrichten. De gesprekspartners van PwC en Deloitte verklaren dat de toepassing van de ISA-normen weinig extra werk met zich meebrengt. De bevroegde van PwC vindt echter dat er een groot verschil is tussen de controlenormen van het IBR en de ISA's. De doelstelling van de twee standaarden is hetzelfde maar de manier waarop men aan het uiteindelijke resultaat komt, wordt in de ISA's veel gedetailleerder omschreven. De ISA's betreffen meer kwaliteitsvereisten qua uitvoering en documentatie. Op die manier gaan de ISA's verder dan de controlenormen van het IBR dus wanneer je ISA-compliant bent, ben je ook compliant met het IBR. Ook de bevroegden van Deloitte en Grant Thornton delen deze mening. De heer Johan De Coster van Van Havermaet Groenweghe ziet de ISA's als een zegen, veel eerder dan een straf.

Zowel de bevrageden van PwC als Van Havermaet Groenweghe zijn van mening dat de toepassing van de ISA-normen wel een grote investering vraagt voor de kleinere auditkantoren waardoor het een impact kan uitoefenen op hun werk. Kleinere auditkantoren kunnen van de ISA's meer last ondervinden dan de grotere kantoren omdat daar de last onderling verdeeld kan worden

6.3.4 Samenwerking interne en externe audit

Uit de bespreking van de interne en externe auditfunctie blijkt dat ieder haar eigen taken, verantwoordelijkheden en doelen heeft maar er bestaan ook overeenkomsten tussen beide functies aangaande werkingsgebied, benadering en rapportering. Acht van de tien respondenten zijn van mening dat de externe audit zich voornamelijk beperkt tot het financiële luik terwijl het werkingsgebied van de interne audit veel ruimer is omdat zij zich concentreren op het operationele niveau binnen de organisatie. De interne audit gaat namelijk de processen en procedures nakijken binnen de organisatie om eventuele verbeteringen aan te brengen in de interne controles. Bijgevolg rapporteert de interne audit daarover. De externe audit rapporteert voornamelijk over de financiële overzichten met als doel een oordeel te vellen in welke mate de financiële overzichten op het einde van het jaar correct en betrouwbaar zijn. De externe audit concentreert zich daarbij op de financiële rapporteringsrisico's terwijl de interne audit zich concentreert op de businessrisico's. De gesprekspartners van Deloitte, Engelen & Partners en Bekaert halen daarbij aan dat de externe auditors de opgezette procedures en interne controles, die de interne audit heeft nagekeken, bijkomend gaan analyseren en beoordelen op basis van substantieve controletesten. Op die manier kunnen de externe auditors een oordeel vellen of de desbetreffende interne controles en procedures ook effectief in de praktijk worden toegepast. De bevragee van Grant Thornton haalt aan dat zij als externe auditors uiteraard wel rekening houden met de omgevingsfactoren van de onderneming maar zij gaan zich nooit inmengen op het operationele niveau. De bevragee van Colruyt Group vermeldt bijkomend dat de externe audit enkel die activiteiten gaat uitvoeren die moeten toelaten om een handtekening te zetten onder de verklaring dat de financiële staten een getrouw beeld geven. Externe auditors zitten verder ook met hun honorariarestricties waardoor zij niet meer gaan doen dan hetgeen volgens de beroepsstandaarden en interne standaarden is voorgeschreven om tot hun verklaring te komen. De interne audit daarentegen spitst zich toe op de operationele processen met als insteek om mogelijke lekken te dichten. Interne en externe audit hebben met andere woorden een andere insteek. De gesprekspartners van PwC en Deloitte halen bijgevolg aan dat er ook een verschil kan zijn in de manier waarop een aantal dingen benaderd worden. De interne en externe audit hebben andere doelen binnen een bedrijf; het concept van materialiteit is onder andere verschillend. Materialiteit is voor de interne audit minder belangrijk als voor de externe audit. Daarom werkt de interne audit vaak met lagere materialiteitsgrenzen in tegenstelling tot de externe audit. De bevrageden van Engelen & Partners, Van Havermaet Groenweghe en Agfa-Gevaert halen ook het verschil in kennis aan tussen de interne en externe audit. Zo zijn ze van mening dat de interne afdeling meer kennis heeft van de organisatie ten opzichte van een externe auditor want zij zitten er dagdagelijks in. De externe auditor daarentegen komt maar een aantal keer per jaar langs. Zij moeten ook een redelijke kennis hebben van het bedrijf maar op een andere manier dan de interne afdeling. Volgens de bevragee van Van

Havermaet Groenweghe kan een externe audit de interne audit niet vervangen. De gesprekspartner van PwC haalt ook een verschil aan tussen de interne en externe audit met betrekking tot de steekproefbenadering. De precisie waarmee de interne audit haar steekproeven verricht, kan afwijken van hetgeen de externe audit verwacht. De bevragee verwijst daarbij naar een voorbeeld. Als de externe audit bijvoorbeeld twintig testen moet doen volgens hun methodologie en de interne audit heeft er echter maar tien verricht, dan moet de externe audit nog tien testen zelf gaan doen. De bevragee van Deloitte haalt een verschil aan met betrekking tot de regelgeving die gevolgd moet worden. De interne audit moet bij het uitvoeren van haar auditactiviteiten rekening houden met de interne regels. De externe audit daarentegen moet bij de uitoefening van haar auditactiviteiten rekening houden met de Belgische wetgeving/ISA's. Mevrouw Sabrina Basta van Delhaize Group verklaart dat er ook een verschil is aangaande de rapportering. Op het einde van hun audit, zal de interne afdeling heel wat bevindingen rapporteren, die zijn totaal verschillend van de bevindingen waarover de externe audit rapporteert. De bevragee van Kinopolis Group, Bekaert en Agfa-Gevaert zijn het daar echter niet mee eens. Zij beschouwen de rapportering van de interne en externe audit grotendeels hetzelfde. De externe audit kan enkel andere prioriteiten hebben die zij gebruiken, zoals voornamelijk de cijfers die gegeven worden. Ook rapporteert de externe audit meer doelgericht naar het financiële publiek. De manier waarop de interne audit rapporteert is volgens de regels van de kunst terwijl de externe audit meer een samenvattende rapportering gaat doorgeven op het moment dat zij naar het auditcomité stappen. Qua overeenkomsten halen de gesprekspartners van PwC, Delhaize Group en Agfa-Gevaert aan dat de onafhankelijkheid zowel belangrijk is voor het uitoefenen van de interne auditfunctie als voor het uitoefenen van de externe auditfunctie. De bevragee van Deloitte legt uit dat vele mensen van de interne audit vaak eerst als externe auditor gewerkt hebben. Daardoor zijn vaak de profielen gelijk maar het referentiekader is anders. De heer Philippe Deckers van Agfa-Gevaert haalt bijkomend aan dat zowel de interne als externe audit gebruik maken van dezelfde audittechnieken, zoals testen, de steekproefselectie, de opbouw en de argumentatie.

De bevragee van Grant Thornton, Engelen & Partners, Delhaize Group en Kinopolis Group zijn van mening dat het werkingsgebied van de interne en externe audit elkaar soms overlapt waardoor beide functies complementair zijn en elkaar aanvullen waar nodig. Volgens de bevragee van Kinopolis Group werken zowel de externe als interne audit onafhankelijk maar de focuspunten zijn verschillend. Op het einde van de rit moeten zowel de interne als de externe auditor zorgen dat ze met een deftig resultaat naar buiten komen. Omdat het werkingsgebied soms overlapt, vindt de bevragee van Grant Thornton het belangrijk om in samenspraak de taakverdeling af te spreken. Engelen & Partners heeft relatief weinig te maken met het interne auditberoep want zij werken niet samen met de interne audit. De bevragee haalt echter aan dat er in grote entiteiten sprake is van een belangrijk raakvlak. Daar kan de externe auditor volgens hem niet zonder de interne auditor en daarom is de kwaliteit van die interne controle erg belangrijk. Wanneer de interne en externe audit te maken krijgen met een gemeenschappelijk onderwerp, zal de interne afdeling van Delhaize Group altijd een afspraak maken met de externe auditor om er zeker van te zijn dat zowel de interne als externe audit dezelfde conclusies trekken zodat het rapporteringsproces geen fouten of problemen bevat en zodat de communicatie met het management effectief verloopt. Zij zullen altijd proberen om dezelfde communicatie te geven en een overeenkomst te vinden om op dezelfde

lijn te blijven. De heer Luc Vanbaal verklaart dat de interne en externe audit binnen Colruyt Group elkaar tegen komen in die zin wanneer de externe audit een aantal balansposten of posten van de resultatenrekening aan het auditeren is. Deze posten zijn verbonden met processen en die processen heeft de interne audit al nagekeken. Ook de bevrageerde van Agfa-Gevaert verwijst met een voorbeeld naar de link tussen de interne en externe audit. Binnen hun organisatie gaat de externe audit bijvoorbeeld het voorraadbeheer beoordelen. Dat doet zij door te gaan kijken of de voorraad wel correct gewaardeerd wordt. De interne afdeling gaat bijgevolg kijken wat de processen zijn om ervoor te zorgen het allemaal geanticipeerd wordt. In tegenstelling tot het bovenstaande, is de gesprekspartner van Van Havermaet Groenweghe van mening dat de interne en externe audit twee totaal verschillende dingen zijn. Hij vindt ook niet dat er een overlapping is tussen beide functies aangaande werkingsgebied. Hij ziet de interne auditfunctie als een fulltime job waar men dagdagelijks bezig is met het bedrijf terwijl de externe auditor maar een aantal keer per jaar langs komt om gericht zijn ding te doen. De bevrageerde haalt wel aan dat de externe auditor, in het geval dat het er is, kan steunen op het werk van de interne afdeling. Dit in het kader van procedures, richtlijnen en systemen die intern uitgewerkt zijn en continue verbeterd en opgevolgd worden. Als dat er allemaal is, dan maakt dat het werk van de externe auditor een stuk eenvoudiger. Dat kan gaan via het uitwisselen van documentatie, interviews, testen en dergelijke. De mensen van de interne afdeling weten waarover je praat als je als externe auditor met die mensen een audit kan doen, bijvoorbeeld in verband met de IT-systemen. Ook de bevrageerden van Grant Thornton, Colruyt Group, Kinopolis Group en Bekaert verwijzen ernaar dat de externe audit gebruik kan maken van het werk van de interne audit. Bij Grant Thornton wordt er jaarlijks een auditplan opgemaakt vooraleer de audit van start gaat. Dat is op basis van de risico-inschatting die de externe auditor beschouwt als zijnde een risico bij de attestatie van de cijfers. Daarnaast zal de interne afdeling ook risicogebieden hebben die ze willen aanpakken en dat kan dan overlappend zijn. Daarom wordt er een werkverdeling opgesteld op basis van het auditplan. Alles hangt echter af van de mate waarin de interne afdeling alles documenteert wat ze doet. De bevrageerde verwijst daarbij naar een zeer belangrijk karakteristiek van de ISA: 'if it is not documented, it is not done'. Wanneer de interne audit dat allemaal al intern heeft kunnen doen, komt er voor ons als externe auditors al een belangrijk deel van de opdracht weg te vallen. De externe audit maakt dan gebruik van de resultaten van de interne audit om deze bijgevolg te gaan beoordelen. De bevrageerde van Grant Thornton verklaart dat de interne afdeling, op basis van de risico-analyse van de externe audit, ook een bepaalde evaluatie kan maken op het operationele niveau. Dat kan dan bijdragen tot een meer efficiënte en effectieve operatie van het gebeuren van de onderneming. De interne afdeling binnen Colruyt Group wisselt gegevens uit met de externe auditors over hun werkzaamheden en activiteiten die zij hebben uitgevoerd. Het betreft de conclusies en de resultaten van de interne audit en de actieplannen die daaruit voortvloeien. Daardoor gebruiken de externe auditors vaak de werkzaamheden van de interne audit zodat de externe audit dat niet meer opnieuw moet gaan uitvoeren. Op die manier wordt er heel wat werk gereduceerd. De bevrageerde van Colruyt Group haalt aan dat zij als interne audit ook gebruik maken van het werk van de externe audit. De externe audit heeft bijvoorbeeld al een aantal processtappen in het kader van de balans en de resultatenrekening verricht. Op die manier baseert de interne audit zich op de resultaten en conclusies van de externe audit. De interne audit van Colruyt Group coördineert de functieplannen met betrekking tot de aanbevelingen van de externe

audit. De bevrage van Kinopolis Group vermeldt dat de externe auditor op basis van SAS 65 gebruik maakt van het werk van de interne audit. De interne auditafdeling binnen Kinopolis Group maakt in mindere mate gebruik van het werk van de externe audit, enkel wanneer de externe audit bepaalde rapporteringen heeft gedaan waarvoor zij ook opvolgingspunten moeten aangeven. "De externe audit evalueert constant het werk van de interne audit", verklaart de bevrage. Door het feit dat de interne auditafdeling werkt volgens de standaarden van het IIA, zit men met een bepaalde structuur en een bepaalde procesbeschrijving waardoor de externe audit het werk van de interne audit beter kan begrijpen en heel het proces kan doorlopen. Ook bij Bekaert maken de externe auditors gebruik van het werk van de interne audit. Zij krijgen toegang tot al de rapporten van de interne auditafdeling. Op hun beurt maakt de interne audit ook gebruik van de externe audit maar wel in mindere mate.

Aan de hand van de interviews met de verschillende auditors, werd vervolgens nagegaan welke soort van samenwerkingsrelaties er binnen de onderzochte Belgische ondernemingen voorkomen. De tabel hieronder bevat een overzicht van de situaties.

Figuur 2: Het type samenwerkingsrelatie tussen interne en externe audit

Bedrijf \ Relatie	<u>Geen relatie</u>	<u>Kostenvoordeel Relatie</u>	<u>Gedeelde samenwerking</u>	<u>Nauwe Samenwerking</u>
Engelen & Partners	X			
PwC			X	X
Deloitte			X	
Grant Thornton		X	X	
Van Havermaet Groenweghe		X	X	
Delhaize Group		X	X	
Colruyt Group		X	X	
Kinopolis Group		X	X	X
Bekaert		X	X	
Agfa-Gevaert			X	

Engelen & Partners was het enige auditkantoor dat relatief weinig te maken heeft met het interne auditberoep. Omdat hun cliënteel vooral bestaat uit KMO's, hebben zij niet de gelegenheid samen te werken met de interne audit.

Uit de overige negen gesprekken met de getuigen blijkt dat er gesproken zou kunnen worden van een gedeelde samenwerking. De vijf bevroegde interne auditors halen allen aan dat zij hun auditplan opstellen, onafhankelijk van de externe audit maar zij wisselen die informatie uit zodat de externe audit daarvan op de hoogte is. Binnen Colruyt Group weten beide partijen wat de planning is zodat de interne en externe audit op de hoogte zijn van elkaars gebieden. Over het algemeen beschrijft de bevroegde van Colruyt Group de samenwerking en communicatie met de externe audit op basis van gegevens en rapporten die zij uitwisselen en samenkomsten met het auditcomité. De interne auditor van Bekaert communiceert zijn auditplan na de uitgevoerde werkzaamheden zodat de externe audit zich daarop kan afstemmen. De interne auditor van Agfa-Gevaert stuurt al zijn rapporten naar de externe auditor. Op haar beurt steunen zij ook op de rapporten van de externe audit maar de externe audit stuurt hen niet alles, alleen op aanvraag. In tegenstelling daartoe zitten zij wel veel samen met de externe audit waardoor zij ook op de hoogte geraken van bepaalde dingen. De heer Pascal Godderis-Coene van Kinopolis Group heeft regelmatig een meeting met de externe auditor en op het ogenblik dat de externe auditor effectief naar het einde van het jaar controles komt uitvoeren, is er een constante wisselwerking. Mevrouw Sabrina Basta van Delhaize Group heeft een gedeelde samenwerkingsrelatie met haar externe auditor Deloitte in verband met de SOX-regelgeving. De interne afdeling zal daarbij haar werkzaamheden uitvoeren op basis van haar planning maar na afloop van de werkzaamheden bespreken zij dit met hun externe auditor zodat die op de hoogte is van hun resultaten. Voornamelijk de resultaten die belangrijk kunnen zijn voor de audit van de financiële overzichten communiceert de interne afdeling van Delhaize Group naar haar externe auditor. De externe audit zal de resultaten in verband met de financiële overzichten bekijken maar zij zullen het werk van de interne audit niet echt gebruiken in die context. De interne audit maakt op haar beurt ook gebruik van de werkzaamheden van de externe audit. Wanneer de externe audit resultaten bekomt die zij belangrijk vinden, zullen zij dat communiceren naar de interne audit. De bevroegde haalt aan dat het voordelig is wanneer de resultaten van de externe audit gebruikt kunnen worden wanneer de interne audit haar audit begint. Daardoor kunnen zij meer in detail gaan betreffende het specifieke onderwerp. De externe audit maakt bij de samenwerking rond de SOX-regelgeving echter meer gebruik van het werk van de interne audit dan omgekeerd. Deloitte als externe auditor beaamt dit. Naast de bevroegde van Deloitte halen nog drie andere externe auditors aan een gedeelde samenwerkingsrelatie te hebben met de interne audit. De drie bevroegden delen daarbij de mening van de interne auditors, namelijk dat zij in grote mate kunnen steunen op het werk van de interne audit. De bevroegde van Grant Thornton verklaart dat er vaak een wisselwerking plaatsvindt tussen de interne en externe audit. Gebaseerd op hun risicoanalyse kunnen zij daarbij gebruik maken van het werk van de interne audit. Zij gaan ook kijken in welke mate het werk van de interne audit correct is uitgevoerd om daarop te kunnen vertrouwen. Wanneer Grant Thornton samenwerkt met de interne audit is het in die mate om van elkaar te leren en informatie uit te wisselen zodanig dat men de juiste risico's gaat identificeren en de juiste maatregelen gaat treffen om bepaalde risico's in te perken of teniet te doen. Dat verloopt in samenspraak met de interne

auditafdeling. Ook de bevrage van Van Havermaet Groenweghe haalt aan dat zij als externe auditors de procedures van de interne auditafdeling vaak overnemen en bestuderen. Zij gaan daarbij key controles doen om hun verdere audit daarop af te stemmen. De bevrage haalt aan dat hij ook altijd de gewoonte heeft om zijn auditplan door te nemen met de interne auditafdeling zodanig dat zij weten wat de externe audit komt doen op bepaalde tijdstippen. Daardoor kan de interne audit de noodzakelijke dingen voorbereiden. Volgens de bevrage van PwC hangt de samenwerking tussen de interne en externe audit af van klant tot klant. Bij sommige klanten vergadert de externe audit met de interne audit voor de audit begint om af te spreken hoe men juist te werk wil gaan.

Zes bevrageden halen ook aan een kostenvoordeelsamenwerkingsrelatie te hebben en dit in combinatie met een gedeelde samenwerkingsrelatie. Zowel de interne als externe auditors onder hen halen aan dat de interne audit vaak al bepaalde werkzaamheden heeft verricht die ook bruikbaar zijn voor de externe audit waardoor dubbel werk en kosten gereduceerd kunnen worden. De bevrage van Grant Thornton vindt het belangrijk als de interne audit bepaalde werkzaamheden al heeft kunnen doen. Op basis van de documentatie en de resultaten van de interne audit, valt een belangrijk gedeelte van de opdracht voor de externe audit weg. Ook de bevrage van Van Havermaet Groenweghe haalt aan dat vaak al veel werk verricht is door de interne audit maar dat neemt volgens de bevrage echter niet weg dat de externe audit haar werkzaamheden nog altijd moet doen. De externe audit kan dan gewoon makkelijker communiceren over haar werkzaamheden waardoor zij bijgevolg ook gemakkelijker aan een aantal punten kunnen toekomen. De gesprekspartner van Delhaize Group haalt aan dat bij dergelijke samenwerkingsrelatie dubbel werk, tijd en kosten (waaronder de auditfees) verlaagd kunnen worden. Ook binnen Kinopolis Group en Colruyt Group wordt al een groot stuk van het werk gedaan waarop de externe auditor kan steunen. Op die manier proberen beide organisaties dubbel werk te vermijden en kostenbesparingen te realiseren. De bevrage van Bekaert tenslotte ziet haar samenwerking met de interne audit als constructief. Soms neigt die samenwerking ook naar een joint audit voor een bepaald project om zo kostenbesparingen te realiseren. Dit komt echter alleen voor in functie van het project. Volgens de bevrage hebben zowel de interne als de externe audit daar belang bij want het verhoogt de efficiëntie en het zorgt ervoor dat de auditfees gelijk blijven.

De getuigen van PwC en Kinopolis Group vermelden dat er ook soms sprake kan zijn van een nauwe samenwerkingsrelatie met de andere partij. Bij sommige klanten zijn de communicatie, de uitvoering en de resultaten van zowel de interne als de externe inspanningen beter gecoördineerd. Volgens de bevrage van PwC is het belangrijk dat beide partijen elkaar goed coördineren want timing kan ook een probleem zijn. Wanneer de afspraken goed gecoördineerd zijn, kan de externe auditor gebruik maken van de werkzaamheden van de interne audit. De heer Pascal Godderis-Coene vermeldt dat er binnen Kinopolis Group een combinatie plaatsvindt van een kostenvoordeelsamenwerkingsrelatie, een gedeelde samenwerkingsrelatie en een nauwe samenwerkingsrelatie. Het is daarbij de bedoeling van de organisatie om kosten te besparen. De bevrage van Colruyt Group vermeldt dat zij tot een nauwe samenwerkingsrelatie nog niet gekomen zijn. Zij hebben wel al een joint audit verricht in het kader van een acquisitie.

Uit de gesprekken met de tien verschillende auditors werd ook nagegaan welke verwachtingen en opvattingen elke partij heeft van de andere bij dergelijke samenwerking. De externe auditors verwachten over het algemeen dat de interne audit de interne controles nakijkt zodat deze effectief zijn om bepaalde risico's in te dekken. Zij verklaren daarbij dat zij als externe auditors eventueel nog bijkomende testen gaan verrichten om aanbevelingen te doen zodat de interne audit haar werkzaamheden op bepaalde vlakken kan bijsturen. De interne afdeling kan dan op haar beurt daar intern terug aan werken. Als de steekproefresultaten van de interne audit dezelfde uitkomsten genereren dan die van de externe audit, kunnen de externe auditors daarop vertrouwen en kunnen zij hun werk verminderen. Ook de interne auditors geven een soortgelijke mening. Zij vermelden daarbij dat de externe auditors eigenlijk voor een groot stuk moet bevestigen dat het werk volledig gedaan is. De externe audit gaat daarbij steunen op de activiteiten die de interne audit al heeft uitgevoerd voor zover deze activiteiten relevant zijn in het kader van hun audit. Daarbij verwacht de externe audit, volgens de interne auditors, om waarheidsgetrouwe informatie te ontvangen en accuraatheid in het werk van de interne audit. De bevrageerde van Colruyt Group vermeldt dat het niet noodzakelijk zo is dat de insteek die de interne audit toepast, ook de hoofdinsteek is die de externe audit wenst. De getuige van Van Havermaet Groenweghe denkt dat de interne afdeling ervan uitgaat dat zij een bepaalde toegevoegde waarde hebben voor het werk dat de externe auditor komt doen. Uit de verklaringen van de interne auditors omtrent hun verwachtingen blijkt dat dit ook zo het geval is. Over het algemeen zijn alle bevrageerden van mening dat de wederzijdse verwachtingen overeen komen. Volgens de gesprekspartners van Grant Thornton en Colruyt Group is dat natuurlijk altijd een professionele beoordeling. Wanneer men namelijk spreekt van een goede relatie, merkt men snel wanneer de andere partij door de mand valt. Als de externe auditor met weinig vragen afkomt, duidt dit erop dat alles duidelijk is en goed gedocumenteerd is. De bevrageerden van Delhaize Group en Bekaert verwachten een goede samenwerking waarbij het normaal is dat er gecommuniceerd wordt. Ook al zijn de interne en externe audit niet binnen hetzelfde bedrijf georganiseerd, hun doel is toch voornamelijk hetzelfde en een goede communicatie kan daaraan bijdragen. Volgens de getuige van Kinopolis Group is toegankelijkheid daarbij belangrijk, zowel naar beide partijen toe als naar het auditcomité toe. De bevrageerde van Colruyt Group haalt daarbij aan dat de belangrijkste verwachting van het auditcomité komt omdat die wenst dat de interne en externe audit meer samenwerken. De interne en externe audit worden dus volgens alle bevrageerden voldoende op elkaar afgestemd. Volgens de gesprekspartners van PwC en Grant Thornton is een goede afstemming afhankelijk van beide partijen. Het is wat je er zelf van maakt. Ook hebben bijna alle bevrageerden nog nooit negatieve ervaringen gehad bij de samenwerking. Enkel de getuige van PwC haalde een negatieve ervaring aan, namelijk dat de combinatie of de timing niet altijd verloopt zoals het zou moeten verlopen. Dergelijke problemen waren dan meestal communicatieproblemen.

Aan de hand van de interviews met de verschillende auditors werd vervolgens nagegaan hoeveel keer per jaar de interne en externe audit samenkomen met het auditcomité. In de literatuur wordt namelijk omschreven dat het auditcomité als belangrijkste aanspreekpunt fungeert voor de interne en externe audit. Daarbij wordt onderzocht of de interne en externe audit naast de samenkomsten met het auditcomité ook nog samenkomen in afwezigheid van het auditcomité en welke

voornaamste zaken er daarbij besproken worden. De tabel hieronder bevat een overzicht van de situaties die in België voorkomen.

Figuur 3: Samenkomst met het auditcomité

Samenkomst auditcomité Bedrijf	<u>Geen samenkomst</u>	<u>2x/jaar</u>	<u>4x/jaar</u>	<u>5x/jaar</u>
Engelen & Partners	X			
PwC			X	
Deloitte		X		
Grant Thornton			X	
Van Havermaet Groenweghe	X			
Delhaize Group			X	
Colruyt Group			X	
Kinopolis Group			X	
Bekaert			X	
Agfa-Gevaert				X

De bevrageden van Engelen & Partners en Van Havermaet Groenweghe hebben geen ervaring met auditcomités omdat zij geen cliënten van die omvang hebben die dat binnen hun organisatie hebben georganiseerd. Het cliënteel van beide auditkantoren bestaat voornamelijk uit KMO's en deze zijn niet verplicht om een auditcomité op te richten. In tegenstelling tot Engelen & Partners, werkt Van Havermaet Groenweghe wel samen met de interne audit. De bevragede van Van Havermaet Groenweghe heeft wel altijd de gewoonte om zijn auditplan door te nemen met de interne afdeling zodanig dat de interne audit op de hoogte wordt gebracht van hetgeen de externe audit komt doen en wanneer de externe audit haar werkzaamheden komt uitvoeren. Daardoor kan de interne audit ook de nodige dingen voorbereiden. De bevragede haalt aan dat het belangrijk is dat langs beide kanten iedereen goed beseft en begrijpt wat zijn taken zijn, wat van hen verwacht wordt en waar de limieten liggen zodat men een goede verstandhouding kan creëren. Als er goede afspraken worden gemaakt, kunnen er volgens de bevragede geen problemen ontstaan qua communicatie.

Als er een auditcomité opgericht is binnen de onderneming komt Deloitte daarmee twee maal per jaar samen. Eén keer om te spreken over de interne controle en een andere keer om het te hebben over de cijfers zelf. Omdat er echter zelden sprake is van een samenwerking met de interne audit, namelijk enkel in het kader van de SOX-regelgeving, is de communicatie tussen de interne audit en externe audit ook beperkt en heeft de bevragee daar weinig ervaring mee.

Zes bevragee auditors vermelden dat zij viermaal per jaar samenkomen met het auditcomité als er één aanwezig is in de onderneming. Daarbij zijn zowel de interne als externe audit aanwezig. Bij het begin van het auditjaar wordt er een planning opgesteld die wordt gepresenteerd aan het auditcomité waarbij het volledige proces van de samenwerking wordt beschreven. Het is dan aan de interne en externe audit om dat proces te realiseren. Daarbij is het efficiënt dat het auditcomité als een bemiddelaar optreedt. De bevragee van Colruyt Group legt uit dat hun interne afdeling éénmaal per jaar hun actieplan of werkplan voor het volgende jaar presenteert. In dat plan zijn alle audits opgenomen die gepland zijn alsook de risicomanagement-activiteiten. De zes bevragee auditors halen aan dat het auditcomité het auditplan moet goedkeuren. De bijeenkomsten dienen ervoor om dat auditplan te bespreken samen met de manuren, al de auditrapporten en de opvolging van de actiepunten. De werkzaamheden worden duidelijk gemaakt om het auditplan tot een goed einde te brengen en de verdere bijeenkomsten met het auditcomité hebben als doel om over de opvolging en de evolutie van het auditplan te vergaderen. De interne en externe audit rapporteren daartoe naar het auditcomité zodat het op de hoogte blijft van het verloop van het auditplan. Binnen Agfa-Gevaert wordt het auditplan en de risico dekking voor het volgende jaar gepresenteerd naar het auditcomité. De interne en externe audit presenteren dit samen en zelfs per thema. De externe audit concentreert zich dan op de financiële rapporteringsrisico's terwijl de interne audit zich bezighoudt met de businessrisico's. Dit kan voor eenzelfde proces gebeuren zoals bijvoorbeeld het voorraadbeheer, legt de bevragee uit. Vijf van de zes bevragee auditors beschrijven dat er naast de officiële vergaderingen met het auditcomité ook nog coördinatiemomenten plaatsvinden waarbij de interne en externe audit rechtstreeks met elkaar communiceren. Dit gebeurt dan vaak op een informele wijze. PwC en haar interne auditor nemen vaak telefonisch contact op gedurende het boekjaar. De dingen die zij daarbij bespreken worden achteraf gerapporteerd naar het auditcomité. De bevragee haalt daarbij aan dat het proces enkel gerealiseerd kan worden door niet alleen plaats te nemen op de vergaderingen van het auditcomité, maar ook daarbuiten. Hij is daarbij van mening dat het niet voldoende is wanneer de interne en externe audit elkaar zien in aanwezigheid van het auditcomité als je goed op elkaar wilt afgestemd zijn. Het uitwisselen van documentatie is daarom zeer belangrijk en ook regelmatig afspreken en samenkomen buiten de aanwezigheid van het auditcomité is evident. Ook Grant Thornton zit samen met hun interne afdeling buiten de aanwezigheid van het auditcomité. Deze communicatie vindt meestal direct of telefonisch plaats. Er wordt dan bijvoorbeeld nagegaan of de externe audit de dingen wel juist gepercipieerd heeft en of de interne afdeling eventueel nog andere zaken geconstateerd heeft die de bevindingen van de externe audit tegenspreken of ondersteunen. Dan wordt er een rapport opgemaakt, een advisory comment letter of een management letter. De bevragee van Grant Thornton vermeldt dat wanneer men zonder enige communicatie voorafgaand met de verantwoordelijken van de interne afdeling zomaar naar het auditcomité stapt, men voor verassingen komt te staan. Bij grote overheidsbedrijven als

klanten van Grant Thornton is er meer regelmatig en officiëler contact. Als één van beide partijen met vragen zit, wordt er binnen Delhaize Group ook direct gecommuniceerd. De interne afdeling van Delhaize Group communiceert direct met de externe auditor onder interventie van het auditcomité maar het auditcomité is daarbij zelden aanwezig. Het hangt ook af van de onderwerpen waarover het gaat. Naast de officiële momenten in aanwezigheid van het auditcomité, vindt de voornaamste communicatie tussen de interne afdeling van Delhaize Group en haar externe auditor plaats op een directe en informele wijze. De bevrageerde is tevreden over de mate waarin zij communiceren met de externe audit en daarom vindt zij niet dat er verbeteringen nodig zijn. Binnen Kinopolis Group en Bekaert verloopt de communicatie met de externe audit gedeeltelijk via het auditcomité en gedeeltelijk via de verantwoordelijke die contact heeft met de mensen van de externe audit. Met elkaar rond de tafel zitten vinden de bevrageerden heel belangrijk maar ook de toegankelijkheid en de bereikbaarheid van beide partijen om elkaar te bereiken is ook van belang. Zij zijn tevreden over de mate van communicatie met de andere partij. De heer Luc Vanbaal vermeldt dat er binnen Colruyt Group echter zelden bijeenkomsten plaatsvinden in afwezigheid van het auditcomité. De bevrageerde heeft in zijn loopbaan nog maar een drietal gesprekken gehad met de verantwoordelijke van de externe audit. Over het algemeen ziet de bevrageerde de externe audit zo'n zes à zeven keer per jaar en dat vindt hij meer dan voldoende. Hij vindt de communicatie goed en naar zijn aanvoelen is er meer dan genoeg overleg want interne en externe audit weten van elkaar wat ze doen waarbij beide partijen zoveel mogelijk synergieën proberen te creëren.

De heer Philippe Deckers verklaart dat de interne afdeling binnen Agfa-Gevaert minstens vijf maal per jaar samenkomt met het auditcomité en de interne audit. Het verloop en de zaken die daarbij besproken worden zijn hetzelfde als hierboven beschreven. Voor de voorbereiding van het auditplan en de vergadering met het auditcomité, zitten de interne en externe audit telkens samen. Een nabespreking vindt minder formeel plaats dan de voorbespreking. Wekelijks vinden er ook informele samenkomsten plaats zonder het auditcomité om met de externe audit bepaalde discussiepunten te bespreken. Dit gebeurt dan telefonisch of per e-mail en het betreft ofwel een specifiek dossier ofwel algemene zaken. De bevrageerde vindt de communicatie voldoende en efficiënt.

6.3.5 Uitbesteding interne audit door een extern bureau

In België is het niet toegestaan dat de externe auditor tevens de verantwoordelijkheid opneemt voor de interne audit. In Nederland en in het Verenigd Koninkrijk bijvoorbeeld kan dat wel. Dit illustreert dat het denken over wat verenigbaar is ook binnen de EU, waar nochtans overal dezelfde principes van de Internationale Controlestandaarden gelden, verschillend kan zijn. Uitbesteding van de interne auditfunctie door een extern bureau (hoeft niet noodzakelijk de commissaris te zijn), heeft voor- en nadelen. Aan de hand van de interviews met de verschillende auditors werd nagegaan welke voor- en nadelen zij erkennen van het fenomeen van uitbesteding van de interne audit door een extern bureau.

De bevroagde externe auditors waren over het algemeen van mening dat de externe auditor geen interne en externe auditactiviteiten met elkaar mag combineren. Volgens de getuigen van Van Havermaet Groenweghe en Engelen & Partners mag men als commissaris nooit het eigen werk gaan controleren en in die zin mag de externe audit niet deelnemen aan de boekhouding, het opstellen van de jaarrekening en zich moeien met het beleid van de ondernemingen. De externe audit kan de interne audit niet vervangen, het zijn twee totaal verschillende dingen. Ook de bevroagde van PwC vindt het niet meer dan normaal dat wanneer men de externe audit verricht, men ook niet de interne audit kan uitvoeren want dan gaat men het eigen werk controleren waardoor de onafhankelijkheid in het gedrang komt. De bevroagde verwijst daarbij naar het Koninklijk Besluit van 1994 en het Wetboek van Vennootschappen waarin een lijst staat van de zeven diensten die een commissaris niet mag uitvoeren. De bevroagde van Grant Thornton deelt ook die mening. Het risico en de betrokkenheid wordt namelijk te groot wanneer de aangestelde commissaris ook interne auditopdrachten zou gaan uitvoeren. Het is voor de bevroagde uitgesloten dat de externe auditor zou mee participeren met de interne audit van een organisatie omdat de externe auditor daardoor zijn onafhankelijkheid in het gevaar brengt en het vertrouwen verliest bij de stakeholders. Ook de gesprekspartners van Deloitte en Colruyt Group vinden een permanente uibesteding nadelig. Zij kunnen erin komen dat de regelgevers in België dit fenomeen van uibesteding, namelijk wanneer de externe auditor tevens de verantwoordelijkheid opneemt voor de interne audit, niet toestaan in tegenstelling tot andere landen. Drie bevroagde interne auditors halen als nadeel aan dat de externe auditor nooit dezelfde ervaring heeft in vergelijking met de mensen binnen het bedrijf. De interne auditors hebben namelijk een meer uitgebreide kennis over het netwerk en de organisatie. Die kennis kunnen zij aanleren en delen. Wanneer de externe auditor na de uitvoering van de interne auditopdrachten de organisatie terug verlaat, blijft de onderneming met een tekort aan ervaring zitten. De ervaring van de externe auditor is weg en wordt niet gedeeld met de mensen intern in de onderneming. Volgens de bevroagde van Kinopolis Group is het grote nadeel het tijdsverlies en de kosten die aan uibesteding verbonden zijn. Dit omdat de externe audit vanuit het niets moet komen en in één keer allerlei taken moet gaan uitvoeren. "Voornamelijk naar de procesbeschrijving toe is het voor de externe audit niet altijd evident", haalt de bevroagde aan. De gesprekspartner van Agfa-Gevaert haalt tenslotte aan dat het bij hun de gewoonte is om hun interne auditors na twee à drie jaar te laten doorgroeien naar management posities. Dit betreft investeringen in human resources capital. Als men dit extern zou doen, zal heel de opbouw van kennis verloren gaan. Als gevolg van deze nadelen zullen de bevroagde interne auditors over het algemeen niet dezelfde externe auditor kiezen waarmee ze reeds samenwerken om interne auditopdrachten te laten uitvoeren.

Naast bovenvermelde nadelen, erkennen de bevroagden ook een aantal voordelen verbonden aan de uibesteding van de interne audit. Het voornaamste voordeel dat de bevroagden aanhalen is dat de externe auditors in bepaalde domeinen binnen de organisatie meer expertise hebben dan de interne auditors. Als Delhaize Group voor specifieke taken, zoals bijvoorbeeld een tax audit, geen mensen met ervaring heeft, zullen zij ervoor opteren om daar met een externe auditor te werken omdat die persoon daar wel meer ervaring over heeft. Ook de bevroagde van Bekaert vermeldt dat uibesteding voordelig kan zijn voor specifieke opdrachten op specifieke domeinen waar men ook specifieke kennis voor nodig heeft. De bevroagde verwijst daarbij naar het tax domein. Hoe

technischer een bepaalde opdracht is en wanneer de kennis daarover ontbreekt in de organisatie, hoe voordeliger uitbesteding wordt. Wanneer er bijgevolg taalbarrières zijn kan het volgens de bevragee ook voordelig zijn om de interne audit uit te besteden. De heer Philippe Deckers stelt dat Agfa-Gevaert gebruik maakt van uitbesteding in niche zaken waarvoor zij geen full time equivalent kunnen vrijmaken. Dit wil zeggen dat de interne audit het zich niet kan permitteren om voor specifieke zaken iemand full-time aan te werven omdat het een te technische competentie vereist. Bijvoorbeeld specifieke tax issues (tax control) gaat de interne audit binnen Agfa-Gevaert zelf niet doen. De bevragee is van mening dat de uitbesteding van de interne audit door een extern bureau geen routinematige samenwerking is maar enkel om specifieke opdrachten te vervullen. Volgens de bevragee van PwC zijn er kleinere bedrijven die de middelen niet hebben om een interne auditfunctie op te richten waardoor het nuttig kan zijn om dat uit te besteden. De getuige van Deloitte is van mening dat de interne audit echter door de onderneming zelf gedaan moet worden maar als er tekorten zijn, kan dat aangevuld worden door een externe auditor aan te stellen voor een interne auditopdracht. Er zijn volgens de bevragee veel praktische redenen om uit te besteden. Ook de bevragee van Engelen & Partners en Van Havermaet Groenweghe zijn van mening dat het moet kunnen dat de externe auditor bijkomend advies verleent aan de interne audit met betrekking tot het opzetten van een interne controlestructuur. Voornamelijk wanneer die diensten aan verschillende kantoren worden toevertrouwd, komt dat de onafhankelijkheid wel ten goede. Het is van belang om weten dat bovengenoemde voordelen aangehaald door de desbetreffende bevragee enkel aanzien worden als een voordeel wanneer de externe auditor die de financiële overzichten controleert, niet dezelfde externe auditor is die de interne auditopdrachten verricht of wanneer er sprake is van een opsplitsing tussen de teams die de interne en externe audit verrichten. Alle bevragee externe auditors, behalve de getuige van Engelen & Partners, hebben ooit al eens een interne auditopdracht verricht maar alleen bij klanten waar zij geen mandaat van commissaris waarnemen.

Uit de gesprekken blijkt verder dat al de bevragee interne auditors hun interne audit binnen hun organisatie organiseren. De interne auditafdeling binnen Delhaize Group, Colruyt Group en Bekaert is volledig intern georganiseerd. Zij maken geen gebruik van uitbesteding omdat de bevragee van mening zijn dat er voldoende middelen en kennis aanwezig is binnen de organisatie. De interne auditafdeling binnen Kinopolis Group en Agfa-Gevaert is ook volledig intern georganiseerd maar de bevragee halen aan dat het kan gebeuren dat zij een beroep doen op derden wanneer de nodige competentie en kennis ergens ontbreekt. Dit in het kader van een tax audit of louter hypothetisch. Zij zullen daarvoor niet hun externe auditor, die hun financiële overzichten controleert, kiezen maar wel een andere externe auditor. De bevragee van PwC duidt erop dat wanneer men de interne audit binnenshuis verricht, er ook gelet moet worden dat de onafhankelijkheid gewaarborgd blijft. Wanneer de interne audit bijvoorbeeld de verkoopscyclus gaat bekijken mag dat niemand zijn van de verkoopafdeling maar moet dat iemand extern zijn. Iemand van de aankoop moet dan de verkoop auditeren, wat een beperktere kennis met zich mee brengt.

6.3.6 Standpunt vertegenwoordiger IIA

Uit het interview met Dhr. Christophe Quievreux, ex-voorzitter van het Institute of Internal Auditors Belgium (2008-2010), werden de volgende inzichten bekomen.

IIA Inc. is opgericht in 1941 als een internationale beroepsvereniging met hoofdkantoren in Altamonte Springs, Florida en de VS. IIA Belgium is opgericht in 1998 als een nationaal instituut verbonden aan het IIA Inc. Het IIA is de belangrijkste vertegenwoordiger van het interne auditberoep en wordt gekenmerkt door een erkende autoriteit omdat het aanzien wordt als een erkende leider en een belangrijke opvoeder voor de leden van het Instituut. De leden van het Instituut werken in de domeinen van interne audit, interne controle, risicomanagement, governance, IT-audit, onderwijs en veiligheid. Het IIA, als de belangrijkste vertegenwoordiger van het interne auditberoep, pleit voor de waarde van het beroep en stelt diensten en beste praktijken ter beschikking van haar leden. De missie van het IIA is om een dynamische leiding te geven voor het wereldwijde interne auditberoep. Activiteiten ter ondersteuning van deze missie omvatten over het algemeen het bevorderen van de waarde die de professionals van interne audit toevoegen aan hun organisatie, het aanbieden van professionele uitgebreide onderwijs- en ontwikkelingsmogelijkheden, het aanbieden van normen en andere professionele begeleiding- en certificeringsprogramma's, de stakeholders informatie verschaffen over interne audit en hun gerelateerde rollen en het samenbrengen van de interne auditors over de hele wereld om informatie en ervaring uit te wisselen. Als een professioneel Instituut wil IIA Belgium haar leden informeren over wijzigingen in de regelgeving. De beoefenaars van het interne auditberoep spelen een sterke en zichtbare rol in de interne controle processen, risicomanagement en governance. Dit benadrukt het belang van de naleving van de Code of Ethics en de normen, zoals georganiseerd in het International Professional Practices Framework en het gecertificeerd worden binnen het Instituut. IIA Belgium wil ook haar leden een plaats geven in hun eigen organisatie als een belangrijke functie in heel wat gebieden. Daarbij gaat het Instituut de benodigde competenties en vaardigheden ontwikkelen om bovengenoemde doelstellingen te verwezenlijken en gaat zij het interne auditberoep promoten als een waardetoevoegende functie ten opzichte van de potentiële stakeholders. IIA Belgium zal onderzoek, begeleiding en opleidingen voorzien om ervoor te zorgen dat de beoefenaars van het interne auditberoep up-to-date blijven. De opleidingen van het IIA zijn voor de leden een middel om de recente kwesties te verlichten doordat zij instaat worden gebracht om op deze kwesties in te spelen aan de hand van 'best practices' die het IIA aanreikt. Opleidingen vinden doorheen het jaar plaats in de vorm van seminars, workshops, ontwikkelingsprogramma's, conferenties,... en kunnen gevolgd worden per niveau (beginneling tot ervaren professional) of per thema (interne audit, risicomanagement, leiderschapsvaardigheden,...).

IIA Belgium heeft een two-tier-lidmaatschap systeem, namelijk actieve leden en aangesloten leden. Het voordeel van een actief lid is dat men stemrecht heeft op de Algemene Vergadering van IIA Belgium. Een ander voordeel is dat deze leden zetelen in de raad. Aangesloten leden hebben geen stemrecht op de Algemene Vergadering en zetelen niet in de raad. Aangesloten leden moeten

natuurlijke personen of ondernemingen zijn die op de een of andere manier betrokken zijn bij het domein van interne audit. Actieve leden zijn natuurlijke personen die actief zijn op het domein van interne audit en die houder zijn van een certificaat dat bewijst dat zij een erkende training hebben afgelegd op het vlak van interne audit of dat zij tenminste vijf jaar ervaring hebben betreffende interne audit. Deze bovenstaande condities zijn formaliteiten waaraan men moet voldoen om de status van een lidmaatschap te verkrijgen binnen het Instituut. De raad van bestuur is verantwoordelijk voor de acceptatie van de status. Na de acceptatie wordt men lid van het IIA. De bevragee haalt verder aan dat er ook een onderscheid gemaakt kan worden tussen individueel lidmaatschap en groepslidmaatschap omdat het financieel meer aantrekkelijk is voor de leden.

In de nieuwe definitie beklemtoont het IIA dat interne audit een onafhankelijke, objectieve assurance en consulting activiteit is, opgericht om waarde toe te voegen en de organisatie te helpen bij het verwezenlijken van haar doelen. Daarbij gebruikt de interne audit een systematische, gedisciplineerde benadering om de effectiviteit van risicomanagement, controle en de governance processen te verbeteren. Deze aspecten in de definitie hebben aan belang gewonnen omdat ze hoog genoteerd staan op de agenda's binnen het Instituut. Als een gevolg daarvan positioneert de interne audit zich als een hoofdspeler in deze domeinen. De bevragee haalt aan dat de leden van het IIA in een grote mate rekening moeten houden met deze aspecten bij de uitoefening van het interne auditberoep. Het is namelijk essentieel voor de interne auditfunctie dat men zich daarop gaat baseren. Het is de 'core business'.

Volgens de bevragee moet een organisatie een interne afdeling hebben omdat het een essentieel onderdeel is van de interne controle omgeving, namelijk de monitoring component van COSO. Elke organisatie die zich in belangrijke mate bezighoudt met interne controle en risicomanagement, moet een interne afdeling implementeren. De positionering van de interne afdeling in de organisatie is daarbij van belang om de onafhankelijkheid te garanderen. Ook het IIA hecht daar belang aan, verklaart de bevragee. Het is echter geen taak van het IIA om te kijken of de ondernemingen op basis van de corporate governance code een interne afdeling hebben opgericht. De bevragee is van mening dat de meeste Belgische ondernemingen, die lid zijn van het IIA, hun interne audit intern organiseren. De interne audit wordt enkel uitbesteed op specifieke domeinen.

De normen van het IIA zijn tot stand gekomen door IIA Inc. (niet IIA Belgium). De normen werden veertig jaar geleden opgesteld om het interne auditberoep beter te articuleren. IIA Belgium heeft echter geen invloed op deze normen omdat ze internationaal getint zijn. Wanneer de normen worden aangepast, wordt dat gecommuniceerd naar de leden van het Instituut. Er kunnen altijd verbeteringen mogelijk zijn in de standaarden. De bevragee verklaart dat het International Professional Practices Framework voordelig is omdat het globaal is. Van de professionals, die het interne auditberoep uitoefenen, wordt verwacht dat zij op dezelfde manier tewerk gaan in heel de wereld. Zoals voor elke standaard, ontwikkelt het IPPF minimum standaarden voor de professionals. Het IIA verwacht daarbij dat haar leden professionals zijn op een hoog niveau en dat zij zich continue verbeteren in de manier waarop zij tewerk gaan. De bevragee legt uit dat de professionals in de praktijk vaak een eigen invulling geven aan de normen van het IIA. De normen

hangen bij wijze van spreken niet aan de muren om ook gericht toe te passen. De normen worden gebruikt op een day-to-day basis. Het volgen van de standaarden van het IIA wordt aanbevolen maar het is niet verplicht. Interne auditors doen nog altijd wat zij werkelijk willen. Als gevolg daarvan voert het IIA ook geen constante controles uit over haar leden. Volgens de bevragee kan een interne auditor zijn job ook efficiënt vervullen zonder maar iets af te weten van de normen of zonder lid te zijn van het IIA. Leden van het IIA daarentegen kunnen ook minder efficiënt hun job uitoefenen. Een goede interne auditor wordt door de bevragee gekenmerkt als iemand die de relevante problemen binnen de organisatie gaat identificeren en die instaat is om dit op een adequate manier te communiceren naar het management. Dit vereist dat een goede interne auditor de nodige kennis heeft en te werk gaat op een sterke, veerkrachtige, overtuigende en assertieve manier. De normen van het IIA leren de leden echter niet om zo een karakter te ontwikkelen. Je hebt dat of je hebt dat niet, haalt de bevragee aan.

Tot slot verklaart de bevragee dat hij wel enige ervaring heeft betreffende het feit hoe de leden van het IIA de samenwerking met de externe audit aanschouwen. De algemene tevredenheid van de interne auditors omtrent dergelijke samenwerking hangt echter af van situatie tot situatie. Het IIA houdt daarmee rekening in die zin dat IIA Belgium samen met het IBR een publicatie heeft uitgegeven in 2010 met als doel de relatie tussen de interne en externe audit te versterken. Dit was een succesvol initiatief volgens de bevragee. In hun publicatie, genaamd "*Externe versus interne zekerheid: hoe een co-partnership creëren?*", werden beste praktijken aangereikt voor dergelijke samenwerking. De bevragee is van mening dat dergelijke samenwerking enkel mogelijk is indien de interne afdeling ervaren en professioneel is, het International Professional Practices Framework naleeft en indien de externe auditors tot een samenwerking bereid zijn. Daarbij zijn zowel de interne als externe auditors verplicht om een permanente professionele vorming te volgen. Teneinde het gebruik van dezelfde taal en terminologie te vergemakkelijken en een beter inzicht te verkrijgen in de methodologie van de andere beroepsbeoefenaar, dienen de externe en interne auditors te worden aangemoedigd om onderdelen van het door het andere Instituut verstrekte vormingsprogramma te volgen. Het is echter geen taak van het IIA om te zien hoe de communicatie tussen de interne audit, externe audit en het auditcomité verloopt. Volgens de bevragee zet het auditcomité doelen die de interne audit moet verwezenlijken. Het auditcomité houdt daar toezicht op.

HOOFDSTUK 7 ALGEMENE CONCLUSIES

7.1 Conclusies

In dit laatste hoofdstuk van deze eindverhandeling worden de besluiten geformuleerd. Het doel van deze eindverhandeling was te onderzoeken hoe de samenwerking tussen de interne en externe audit verloopt in België. Om een antwoord te formuleren op de centrale onderzoeksvraag werden in het eerste hoofdstuk van deze eindverhandeling verschillende deelvragen gesteld. Eerst en vooral werd gezocht naar relevante literatuur om de begrippen interne en externe audit, de relatie tussen de interne en externe audit en de uitbesteding van de interne auditfunctie aan een extern bureau duidelijk te kunnen definiëren. Bovendien werd gezocht naar reeds uitgevoerd wetenschappelijk onderzoek omtrent interne en externe audit. Vervolgens werden in het empirisch onderzoek van deze eindverhandeling vijf externe auditors, vijf interne auditors van Belgische beursgenoteerde ondernemingen en een vertegenwoordiger van het IIA ondervraagd.

Interne en externe audit worden de laatste jaren internationaal en nationaal meer en meer erkend in het bedrijfsleven. Aanleiding voor de toenemende belangstelling van de interne en externe auditfunctie zijn de verschillende boekhoudschandalen rond corporate governance of deugdelijk ondernemingsbestuur. Deze financiële mislukkingen leidden wereldwijd tot diverse wetten, nieuwe regels en verbeterde standaarden om zo een betere kwaliteit van de interne en externe auditfunctie te garanderen. Uit de theorie blijkt dat de interne en externe auditfunctie elk haar eigen taken, verantwoordelijkheden en doelen heeft maar ook dat beide functies sterk aan elkaar gerelateerd zijn. Daarom wordt ook van beide partijen verwacht met elkaar samen te werken.

Er werd eerst en vooral onderzocht wat interne audit inhoudt in het kader van de bestaande wet- en regelgeving. Er zijn veel overeenkomsten terug te vinden in de verschillende gepubliceerde definities van interne audit. In deze eindverhandeling werd in het bijzonder aandacht besteed aan de definitie van het Institute of Internal Auditors' (IIA). Het IIA vormt namelijk wereldwijd de basis van de interne auditfunctie. Uit de definitie van het IIA blijkt dat de interne auditors nu niet enkel verantwoordelijk zijn voor het meten en evalueren van de effectiviteit van de interne controles, maar ook voor het aanreiken van verbeteringen van de activiteiten en het leveren van toegevoegde waarde aan de organisatie door het aanbieden van zowel assurance als consultingdiensten. Er vindt ook een verhoogde aandacht plaats voor risicomanagement en corporate governance binnen het interne audit gebeuren. In de volgende jaren verwacht men van het interne auditberoep dat het meer rollen en verantwoordelijkheden zal opnemen om het risicomanagement, de organisatorische complexiteit en kosten, en de deelname in strategische- en governance processen te kunnen verbeteren. De meer uitgebreide rollen en verantwoordelijkheden, samen met de ruimere openbaarmakingregels, creëren opportuniteiten voor de interne auditors om te rapporteren over interne controle, risicomanagement en corporate governance. Om hun taken naar behoren uit te oefenen, zullen de interne auditors zich baseren op de normen van het IIA. Het International

Professional Practices Framework vormt een leidraad voor de interne auditor en het bestaat uit de definitie van interne audit, de deontologische code (Code of Ethics), de nieuwe interne auditstandaarden (Standards for Professional Practice of Internal Auditing), "Practice Advisories" en "Development and Practice Aids".

De verschillende schandalen van de afgelopen jaren zorgden ervoor dat risicomanagement, interne controleprocessen en corporate governance cruciaal zijn geworden voor het succes van een organisatie. Bijna elk Europees land heeft nu zijn eigen corporate governance code. De Belgische Corporate Governance Code die werd geschreven en gepubliceerd in 2004 beveelt beursgenoteerde ondernemingen aan een intern auditproces in te richten.

Over het algemeen zijn alle bevroegde interne auditors van mening dat het hun hoofdtaak is om te onderzoeken welke risico's de bedrijfsprocessen inhouden. Daarbij gaan ze evalueren of het systeem van interne controle van de organisatie, dat ingebouwd is door het management, naar behoren functioneert om de geïdentificeerde risico's in te dekken. Op basis daarvan doen zij aanbevelingen naar het management zodat de interne controles verbeterd kunnen worden. Daarnaast is consulting een volledig onderdeel van het interne auditberoep geworden. De interne auditors bevestigen in de interviews eveneens dat de bepaling van risico's steeds belangrijker wordt voor de uitvoering van de interne audit. Dit komt overeen met de literatuur in die zin dat de interne afdelingen steeds meer bezig zijn met de fenomenen van risicomanagement en corporate governance. Ook de vertegenwoordiger van het IIA haalt aan dat de aspecten van de definitie aan belang gewonnen hebben omdat ze hoog genoteerd staan op de agenda's binnen het Instituut. De leden van het IIA moeten in een grote mate rekening houden met deze aspecten bij de uitoefening van het interne auditberoep. Verder houden alle bevroegde interne auditors rekening met de normen van het IIA en werken ze volledig volgens deze standaarden. Zij halen daarbij aan dat ze in de praktijk wel een eigen invulling geven aan deze standaarden. Ook de vertegenwoordiger van het IIA legt uit dat de standaarden niet verplicht zijn, maar enkel aanbevolen worden. Daarom dat ze aangepast kunnen worden binnen het bedrijfsleven. Ook al is men geen lid van het IIA, dan nog kan met de interne auditfunctie naar behoren vervullen. Uit de Belgische praktijk blijkt verder dat de oprichting van een interne afdeling niet noodzakelijk het resultaat is van de regelgeving in de Corporate Governance Code maar wel van de behoefte die een organisatie heeft om een interne afdeling op te richten. Alle bevroegde interne auditors verklaren dat hun interne afdeling zo geïntegreerd is dat zij voor functionele aangelegenheden rapporteren naar het auditcomité en voor administratieve aangelegenheden rapporteren naar de CFO. Dit komt de onafhankelijkheid ten goede. Volgens de vertegenwoordiger van het IIA moet een organisatie een interne afdeling hebben omdat het een essentieel onderdeel is van de interne controle omgeving.

Vervolgens werd onderzocht wat externe audit inhoudt in het kader van de verschillende bestaande wet- en regelgevingen. Traditioneel houdt de externe auditfunctie zich bezig met het controleren van de getrouwheid van de jaarrekening. De externe audit wordt gedaan door een externe professionele partij die een onafhankelijke en deskundige opinie geeft over het getrouw beeld. Het IBR definieert deze taken en verantwoordelijkheden op een gelijkaardige manier. De externe

auditor maakt daarbij gebruik van een standaardgebaseerde benadering, het zogenaamde auditproces. De getuigenissen van de auditors vormen een proces waarbij de auditor eerst bewijskrachtig materiaal gaat verzamelen, vervolgens de beweringen gaat evalueren op basis van objectieve criteria en tenslotte de conclusies van de audit gaat communiceren naar de belangenpartijen van de organisatie. Voor wat betreft de taken en verantwoordelijkheden van de externe auditors omtrent het opsporen van fraude, is het in de literatuur niet altijd duidelijk wat hieronder verstaan moet worden. We vinden namelijk meningsverschillen terug. Doordat het publiek een beperkte kennis heeft van het externe auditberoep, beschouwen zij het detecteren van fraude als een verplichting van de externe auditors. De externe auditors zijn echter van mening dat zij weliswaar alert zijn voor fraude (professioneel scepticisme) maar dat het opsporen van fraude tot een extra dienst behoort waarvoor meer budget, middelen en tijd vereist zijn. Uit de literatuur blijkt ook dat het toenemende belang aan corporate governance ertoe heeft geleid dat het interne auditberoep aan belang heeft gewonnen, dit ten voordele voor de rol van de externe auditors. Dergelijke verandering resulteert dat het externe auditberoep zich meer zal bezighouden met de risico's in heel de organisatie.

Uit het empirisch onderzoek blijkt dat de meningen van alle bevroegde externe auditors de theorie ondersteunen. Zij definiëren namelijk dat het hun hoofdtaak is om de wettelijke jaarrekening te attesteren. Daarbij gaan zij zich in fine uitspreken over de getrouwheid van de jaarrekening, hetzij de enkelvoudige jaarrekening hetzij de geconsolideerde jaarrekening. Zij halen ook aan dat het van belang is dat de externe auditors een rol zouden moeten spelen in het garanderen van de betrouwbaarheid van de informatie die ondernemingen rapporteren. Vervolgens zijn vier van de vijf bevroegde externe auditors over het algemeen van mening dat het detecteren van fraude niet tot de taak van de externe auditor behoort. Drie van de vijf bevroegde externe auditors verklaren dat de fenomenen van risicomanagement en corporate governance de laatste jaren belangrijker zijn geworden. Daarom zien zij het externe auditberoep ook in die richting evolueren.

De externe audit beweegt zich naar een globale harmonisatie. De toenemende globalisatie van auditing leidt tot de ontwikkeling van bijkomende standaarden. Het externe auditberoep wordt in heel wat wetgeving en reglementering voorzien. In België heeft het IBR als beroepsorganisatie beroepsnormen vastgelegd waarmee de externe auditors rekening dienen te houden. Deze beroepsnormen vereisen hoe de externe auditors de jaarrekening moeten controleren en hoe zij hun controleverslag moeten opstellen. Deze controlenormen zijn verplicht toe te passen door alle bedrijfsrevisoren die lid zijn van het IBR. Daarnaast houdt het IBR in samenwerking met openbare organisaties toezicht op de permanente vorming en een goede opleiding van haar leden, de organisatie en coördinatie van de toezichtsfuncties op de uitvoering van revisorale opdrachten, alsook de organisatie van de kwaliteitscontrole. Ook in het Wetboek van Vennootschappen is er heel wat regelgeving omtrent de externe auditors terug te vinden. De benoeming, het ontslag, de bevoegdheden en de aansprakelijkheid van de externe auditors komen daarbij aan bod. Door de significante veranderingen die plaatsvonden in de recente jaren en doordat de wereld meer globaal met elkaar verbonden is, is de convergentie van de internationale auditstandaarden (ISA's) een belangrijk aandachtspunt geworden. Sinds de vrijgeving van de ISA's in 1994 is er een groeiende acceptatie voor deze standaarden in vele organisaties. Organen die actief zijn met het opstellen

van de standaarden en andere organisaties over de wereld geven aan dat ze stappen gaan ondernemen om het gebruik van de ISA's te integreren in hun eigen nationale auditstandaarden. Bij het uitoefenen van de externe auditfunctie is de onafhankelijkheid een belangrijk criterium. Het Wetboek van Vennootschappen, de algemene controlenormen van het IBR, het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 en de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren behandelen het fenomeen van onafhankelijkheid.

In de Belgische praktijk zijn vier van de vijf bevroagde externe auditors van mening dat het niet nodig is om de maatschappelijke rol van de externe auditfunctie met betrekking tot de getrouwheid van de financiële staten beter te regelen. Ze zijn van mening dat het externe auditberoep al genoeg geregeld is, zowel op Europees vlak als op nationaal niveau. De verwachtingskloof verkleint daardoor echter niet omdat de regels zo gespecialiseerd en complex zijn waardoor iemand die daar niet mee vertrouwd is, ze niet begrijpt. Verder passen drie bevroagde externe auditors de ISA's al enkele jaren toe. Zij verklaren daarbij dat de toepassing van de ISA-normen weinig extra werk met zich mee brengt. De ISA's betreffen enkel meer kwaliteitsvereisten qua uitvoering en documentatie, zoals in de literatuur al werd aangehaald. Op die manier gaan de ISA's verder dan de controlenormen van het IBR. Wanneer men ISA-compliant is, is men ook compliant met het IBR. Eén bevroagde externe auditor is bezig met de voorbereiding van de toepassing van de ISA-normen omdat het voor hun een kwestie is voor de officiële vereiste toepassing vanaf 2014. De bevroagde is er echter niet bevreesd voor. Eén bevroagde externe auditor wordt daar momenteel nog relatief weinig mee geconfronteerd omdat zij weinig internationale rapporteringen moeten verrichten. Hij vindt het wel positief dat er een algemene regelgeving komt die in alle landen van toepassing gaat zijn. Vervolgens zijn alle bevroagde externe auditors over het algemeen van mening dat zij bij de uitoefening van hun taken op een onafhankelijke en objectieve manier een oordeel moeten gaan vellen over de getrouwheid van de financiële gegevens. Bij de planning van de auditwerkzaamheden confirmeert iedereen dat men onafhankelijk te werk gaat. Dit komt overeen met de literatuur. Twee bevroagden zijn verder van mening dat het nuttig zou zijn om verdere maatregelen te nemen om de onafhankelijkheid van de externe auditors te vergroten. Zij halen daarbij rotatie aan als een middel om de onafhankelijkheid te verzekeren. Verder blijkt uit de interviews dat de bevroagden de afhankelijkheid van een externe auditor, werkzaam in een kleiner auditkantoor, als groter beschouwen omdat het kantoor maar een beperkt aantal klanten heeft. De bevroagde die werkzaam is in een kleiner auditkantoor bevestigt dit.

Vervolgens werd de eigenlijke relatie tussen de interne en externe audit onderzocht. De rol van de interne audit wordt bepaald door de leiding van de organisatie en omvat over het algemeen het adviseren van het management en het auditcomité over systemen van risicomanagement en interne controle. De externe auditor daarentegen is een externe partij die wordt aangesteld om een onafhankelijk oordeel te geven over de financiële overzichten van de organisatie. Ondanks deze verschillen bestaan er ook overeenkomsten tussen beide functies aangaande werkingsgebied, benadering en rapportering. De huidige governance-omgeving heeft ertoe geleid dat er meer nadruk wordt gelegd op de relatie tussen de interne en externe auditors. Organisaties maken daardoor meer gebruik van de interne en externe audit om verschillende belangrijke doelstellingen te bereiken. Bijgevolg kunnen door effectieve communicatie en samenwerking kosten en dubbel

werk gereduceerd worden. The Statements on Auditing Standards, (SAS) 55 en 65, verwijzen direct naar de relatie tussen de interne en externe auditfunctie. De Internationale Controle Standaard 610 en de PCAOB moedigen de externe auditors ook aan om rekening te houden met de interne auditactiviteiten wanneer de audit in verband met de financiële staten gepland en uitgevoerd wordt. SAS 99, *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, moedigt de externe auditors aan om aan de interne audit te vragen welke mogelijke risico's van fraude er kunnen zijn. De IIA standaarden moedigen aan dat de interne auditors moeten kunnen vertrouwen op het werk van de externe auditors. Het hoofd van de interne afdeling moet ervoor zorgen dat de interne auditactiviteiten het werk van de externe audit niet dupliceren. Sectie 550 van de IIA standaarden gaat specifiek in op de interactie tussen de interne en externe audit. Er wordt daarbij een sterke nadruk gelegd op het belang van een effectieve en efficiënte coördinatie van het werk tussen beide partijen. Uit de theorie blijkt verder ook dat er verschillende samenwerkingsrelaties tussen de interne en externe audit kunnen voorkomen: geen samenwerkingsrelatie, een kostenvoordeelsamenwerkingsrelatie, een gedeelde samenwerkingsrelatie en een nauwe samenwerkingsrelatie.

Uit een groot Nederlands onderzoek, uitgevoerd door het NIVRA en het IIA, omtrent de samenwerking tussen de interne auditor en de externe accountant, komen drie grote conclusies naar voren. Eerst en vooral kan er geconcludeerd worden dat de governance stakeholders, waaronder de raad van bestuur en de auditcommissie, steeds beter ondersteund worden door een brede totale audit scope en een heldere rolverdeling tussen de interne auditor en de externe accountant. Vervolgens blijkt dat de samenwerking tussen de interne auditor en de externe accountant in de praktijk goed is, maar dat zowel de efficiëntie en de effectiviteit verbeterd kunnen worden. Ook vermeldt het onderzoek dat de praktijk van de samenwerking verder gaat dan de huidige beperkte regelgeving. Uit de bevindingen van het onderzoek blijkt dat de samenwerking tussen de interne auditor en de externe accountant zich positief ontwikkeld heeft. Voor wat betreft het gebruik maken van elkaars werkzaamheden kan geconcludeerd worden dat de externe accountants in veel grotere mate steunen op de werkzaamheden van de IAD dan omgekeerd. De meeste IAD's geven de externe accountant volledige toegang tot hun dossiers terwijl dit omgekeerd veel minder het geval is. Uit het onderzoek wordt ook duidelijk dat beide auditors verbetermogelijkheden zien in de kwaliteit van de samenwerking. Daarom werden er ook een aantal 'best practices' aangereikt binnen dit onderzoek. Ook uit het interview met een vertegenwoordiger van het IIA blijkt dat het IIA positief staat t.o.v. de samenwerking tussen de interne en externe audit. IIA Belgium heeft samen met het IBR een publicatie uitgegeven in 2010 met als doel de relatie tussen de interne en externe audit te versterken. Dit was een succesvol initiatief volgens de bevrageerde.

In de Belgische praktijk blijkt dat acht van de tien respondenten van mening zijn dat de externe audit zich voornamelijk beperkt tot het financiële luik terwijl het werkingsgebied van de interne audit veel ruimer is omdat zij zich concentreren op het operationele niveau binnen de organisatie. Verdere verschillen tussen de interne en externe audit, die door de ondervraagden worden aangehaald, betreffen materialiteitsverschillen, een verschillende steekproefbenadering, een verschil in kennis van de organisatie en een verschil met betrekking tot de regelgeving die gevolgd

moet worden. In verband met de manier van rapporteren zijn sommige ondervraagden van mening dat dit verschillend is terwijl andere ondervraagden dan weer van mening zijn dat de interne en externe audit op dezelfde manier rapporteren. Qua overeenkomsten halen de ondervraagden aan dat de onafhankelijkheid zowel belangrijk is voor het uitoefenen van zowel de interne al externe auditfunctie. Ook maken de interne en externe audit volgens de respondenten gebruik van dezelfde audittechnieken. Verder zijn de bevroegde externe auditors van mening dat het werkingsgebied van de interne en externe audit elkaar soms overlapt waardoor beide functies complementair zijn en elkaar aanvullen waar nodig. In dat geval kan de externe auditor steunen op het werk van de interne auditafdeling. De interne auditafdeling maakt echter in mindere mate gebruik van het werk van de externe audit. Deze bevindingen komen over het algemeen overeen met de literatuur.

Aan de hand van de interviews met de verschillende auditors, werd vervolgens nagegaan welke soort van samenwerkingsrelaties er binnen de onderzochte Belgische ondernemingen voorkomen. Eén respondent heeft relatief weinig te maken met het interne auditberoep omdat zij niet samenwerken met de interne audit. Uit negen gesprekken blijkt dat er gesproken zou kunnen worden van een gedeelde samenwerking. De vijf bevroegde interne auditors halen allen aan dat zij hun auditplan opstellen, onafhankelijk van de externe audit maar zij wisselen die informatie uit zodat de externe audit daarvan op de hoogte is. De externe auditors delen daarbij de mening van de interne auditors, namelijk dat zij in grote mate kunnen steunen op het werk van de interne audit en dat beide partijen samenwerken zodat de ene auditor op de hoogte is van de resultaten en de inhoud van de planning van de andere auditor. Zes bevroegden halen ook aan een kostenvoordeelsamenwerkingsrelatie te hebben en dit in combinatie met een gedeelde samenwerkingsrelatie. Zowel de interne als externe auditors onder hen halen aan dat de interne audit vaak al bepaalde werkzaamheden heeft verricht die ook bruikbaar zijn voor de externe audit waardoor dubbel werk vermeden wordt en de kosten gereduceerd kunnen worden. Twee respondenten vermelden dat er ook soms sprake kan zijn van een nauwe samenwerkingsrelatie met de andere partij. Bij sommige klanten zijn de communicatie, de uitvoering en de resultaten van zowel de interne als de externe inspanningen beter gecoördineerd.

Om de relatie tussen de interne en externe audit te kunnen begrijpen, is het van belang deze relatie te bekijken in een context met andere belangengroepen. Voornamelijk het auditcomité wordt bestudeerd omdat het als belangrijkste aanspreekpunt fungeert voor de interne en externe auditdienst. Uit de theorie komt naar voren dat het auditcomité minstens twee maal per jaar samen moet komen met de externe en interne auditor om met hen de materies te overleggen die betrekking hebben op haar intern reglement en over alle aangelegenheden die voortvloeien uit het auditproces. Het auditcomité dient daarover tijdig ingelicht te worden en daarom rapporteren zowel de interne als externe audit hun bevindingen en aanbevelingen naar het auditcomité. Een goede relatie tussen de interne auditor, de externe auditor en het auditcomité is er één waar adequaat en regelmatig gecommuniceerd wordt. Uit het Nederlands onderzoek blijkt dat met betrekking tot de frequentie van de gezamenlijke vergaderingen met de auditcommissie, de meeste IAD's en externe accountants verreweg tevreden zijn. De meeste IAD's en externe accountants geven aan meer dan vier keer per jaar samen te komen met de auditcommissie.

Aan de hand van de interviews met de verschillende auditors werd vervolgens nagegaan hoeveel keer per jaar de interne en externe audit samenkomen met het auditcomité. Daarbij werd onderzocht of de interne en externe audit naast de samenkomsten met het auditcomité ook nog samenkomen in afwezigheid van het auditcomité en welke voornaamste zaken er daarbij besproken worden. De vertegenwoordiger van het IIA vermeldt daarbij dat het echter geen taak is van het IIA om toe te zien hoe de communicatie tussen de interne audit, externe audit en het auditcomité verloopt. Volgens de bevroegde zet het auditcomité doelen die de interne audit moet verwezenlijken. Het auditcomité houdt daar toezicht op. Twee ondervraagde auditors hebben geen ervaring met auditcomités omdat zij geen cliënten van die omvang hebben die dat binnen hun organisatie hebben georganiseerd. Eén bevroegde externe auditor komt twee maal per jaar samen met het auditcomité. Zes bevroegde auditors vermelden dat zij viermaal per jaar samenkomen met het auditcomité als er één aanwezig is in de onderneming. Daarbij zijn zowel de interne als externe audit aanwezig. Bij het begin van het auditjaar wordt er een planning opgesteld die wordt gepresenteerd aan het auditcomité waarbij het volledige proces van de samenwerking wordt beschreven. Het is dan aan de interne en externe audit om dat proces te realiseren. De zes bevroegde auditors halen aan dat het auditcomité het auditplan moet goedkeuren. De bijeenkomsten dienen ervoor om dat auditplan te bespreken samen met de manuren, al de auditrapporten en de opvolging van de actiepunten. De werkzaamheden worden duidelijk gemaakt om het auditplan tot een goed einde te brengen en de verdere bijeenkomsten met het auditcomité hebben als doel om over de opvolging en de evolutie van het auditplan te vergaderen. De interne en externe audit rapporteren daartoe naar het auditcomité zodat dat op de hoogte blijft van het verloop van het auditplan. Vijf van de zes bevroegde auditors beschrijven dat er naast de officiële vergaderingen met het auditcomité ook nog coördinatiemomenten plaatsvinden waarbij interne en externe audit rechtstreeks met elkaar communiceren. Dit gebeurt dan vaak op een informele wijze. Eén bevroegde interne auditor komt minstens vijf maal per jaar samen met het auditcomité en de externe audit. Het verloop en de zaken die daarbij besproken worden zijn hetzelfde als hierboven beschreven. Over het algemeen komen de bevindingen uit de Belgische praktijk overeen met wat in de literatuur wordt beschreven.

Tenslotte werd het fenomeen van uitbesteding van de interne auditfunctie onderzocht. Ondernemingen kunnen namelijk hun interne audit binnen het bedrijf laten organiseren ofwel kiezen voor gehele of gedeelde uitbesteding. Hierbij kan een externe auditor diensten op het gebied van interne controle en interne audit verrichten, die bij hem zijn uitbesteed door een organisatie waarvan hij ook de jaarrekening controleert. Het fenomeen van uitbesteding van de interne audit is sterk geëvolueerd de laatste jaren omdat ondernemingen op zoek gaan naar manieren om hun kosten te reduceren en om zich te kunnen concentreren op hun core business. Daarnaast krijgen organisaties ook toegang tot de expertise aanwezig binnen het auditkantoor. Er zijn echter ook nadelen verbonden aan de uitbesteding van de interne auditfunctie. Zo wekken auditkantoren, die bij een organisatie zowel de interne als externe audit uitvoeren, onrealistisch hoge verwachtingen op in het opsporen van fraude. Bovendien kan het uitvoeren van werkzaamheden op het gebied van interne controle en interne audit betekenen dat de externe auditor of zijn medewerkers taken ondernemen die onder de verantwoordelijkheid vallen van het management. Daardoor kan de onafhankelijkheid van de externe auditor in het gedrang worden

gebracht vanwege zelftoetsing. Deze veranderingen in de rol van de interne audit hebben er echter voor gezorgd dat meer regelgevende instanties op de voorgrond kwamen omdat zij bezorgd waren over de onafhankelijkheid van de externe auditors. Terwijl sommige regelgevers het uitvoeren van bepaalde interne auditdiensten verbieden aan de externe auditors, staan andere regelgevende instanties daar flexibeler tegenover. Het fenomeen van uitbesteding van de interne auditfunctie heeft echter ook een impact op de vertrouwensbeslissingen van verschillende belangengroepen. Uit de gevoerde onderzoeken blijkt over het algemeen dat de verschillende belangengroepen, waaronder de externe auditors, de gebruikers van de financiële overzichten, de leden van regionale beroepsorganisaties en de financieel analisten, een positief standpunt innemen wanneer er sprake is van een scheiding tussen de teams die de interne audit en de externe audit verrichten. De belangengroepen hebben over het algemeen meer vertrouwen in de onafhankelijkheid van de externe auditors wanneer IA-activiteiten niet worden uitbesteed, wanneer IA-activiteiten worden uitbesteed aan een andere externe auditor dan degene die de financiële overzichten controleert of wanneer IA-activiteiten worden uitbesteed waarbij het auditteam zich opsplitst voor de taken betreffende de interne en externe audit.

Uit de Belgische praktijk blijkt dat de bevroegde externe auditors over het algemeen van mening zijn dat de externe auditor geen interne en externe auditactiviteiten met elkaar mag combineren. Men gaat dan het eigen werk controleren waardoor de onafhankelijkheid in het gedrang komt. Drie bevroegde interne auditors halen als nadeel aan dat de externe auditor nooit dezelfde ervaring heeft in vergelijking met de mensen binnen het bedrijf. De interne auditors hebben namelijk een meer uitgebreide kennis over het netwerk en de organisatie. Een ander nadeel dat door een interne auditor wordt aangehaald is het tijdsverlies en de kosten die aan uitbesteding verbonden zijn. Als gevolg van deze nadelen zullen de bevroegde interne auditors over het algemeen niet dezelfde externe auditor kiezen waarmee ze reeds samenwerken om interne auditopdrachten te laten uitvoeren. Naast bovenvermelde nadelen, erkennen de bevroegden ook een aantal voordelen verbonden aan de uitbesteding van de interne audit. Het voornaamste voordeel dat de bevroegden aanhalen is dat de externe auditors in bepaalde domeinen binnen de organisatie meer expertise hebben dan de interne auditors. Zij verwijzen daarbij naar het tax domein binnen de organisatie. Volgens een bevroegde externe auditor zijn er kleinere bedrijven die de middelen niet hebben om een interne auditfunctie op te richten waardoor het nuttig kan zijn om dat uit te besteden. Uit de gesprekken blijkt verder dat al de bevroegde interne auditors hun interne audit binnen hun organisatie organiseren. Twee daarvan maken geen gebruik van uitbesteding omdat zij van mening zijn dat er voldoende middelen en kennis aanwezig zijn binnen de organisatie. Twee andere bevroegden halen aan dat het kan gebeuren dat zij een beroep doen op derden wanneer de nodige competentie en kennis ergens ontbreekt. Dit in het kader van een tax audit of louter hypothetisch. Ook de vertegenwoordiger van het IIA is van mening dat de meeste Belgische ondernemingen, die lid zijn van het IIA, hun interne audit intern organiseren. De interne audit wordt enkel uitbesteed op specifieke domeinen. Het is van belang om weten dat bovengenoemde voordelen aangehaald door de desbetreffende bevroegden enkel aanzien worden als een voordeel wanneer de externe auditor die de financiële overzichten controleert, niet dezelfde externe auditor is die de interne auditopdrachten verricht of wanneer er sprake is van een opsplitsing tussen de teams die de

interne en externe audit verrichten. Deze percepties komen over het algemeen overeen met wat beschreven wordt in de literatuur.

7.2 Aanbevelingen voor verder onderzoek

Interne en externe audit is een steeds evoluerend beroep waarvan het belang meer en meer erkend wordt in het bedrijfsleven. Daarom werd in deze eindverhandeling onderzoek gedaan naar de relatie tussen de interne en externe audit. Als onderzoeksopzet werd daarbij gekozen voor de bevraging van interne en externe auditors. Er werd immers verwacht dat interviews de meeste informatie zouden opleveren voor het beantwoorden van de onderzoeksvragen. Men zou dit echter ook kunnen onderzoeken door gebruik te maken van enquêtes of regressieanalyses om bepaalde verbanden te constateren.

Om de relatie tussen de interne en externe audit te begrijpen, is het van belang deze relatie te bekijken in een context met andere belangengroepen. Voornamelijk het auditcomité werd in deze eindverhandeling bestudeerd. Dit werd enkel bekeken vanuit het standpunt van de interne en externe auditors. In verder onderzoek zou de voorzitter van auditcomités ondervraagd kunnen worden over zijn opvattingen betreffende de relatie tussen interne en externe audit. Men zou de relatie ook verder kunnen onderzoeken in een context met andere belangengroepen. Deze personen zouden eveneens kunnen bijdragen tot onderzoek in verband met interne en externe audit.

Met betrekking tot het fenomeen van uitbesteding van de interne auditfunctie door een extern bureau werd gebruik gemaakt van verschillende studies die de impact van IA-outsourcing op de percepties van verschillende belangengroepen onderzoekt. In verder onderzoek zou men bijkomend gebruik kunnen maken van andere studies. Het fenomeen van uitbesteding is de laatste jaren namelijk sterk geëvolueerd en zal zich naar de toekomst toe eventueel nog verder ontwikkelen. Daarom kan het interessant zijn om verder onderzoek te verrichten om eventuele verschillen/verbanden of veranderingen vast te stellen over de tijd. Omtrent dit onderwerp werd in deze eindverhandeling ook alleen maar gebruik gemaakt van interviews. Het uitvoeren van regressieanalyses zou bijgevolg ook nuttig zijn. De resultaten van de onderzoeken die beschreven worden in deze eindverhandeling zouden daartoe als data kunnen dienen.

LIJST VAN GERAADPLEEGDE WERKEN

Abott, L.J., Parker, S., Peters, G.F. & Rama, D.V. (2007). Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing. *The Accountancy Review*, volume 82(4), pp. 803-835.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2003. *Statements on auditing standards*. New York: AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2004). *The AICPA Audit Committee Toolkit*. New York: AICPA, Inc.

American Society of Association Executives (2002). Questions for the External Auditor. *Association Management, Volume 54(8)*, pp. 87-88.

Audit Committee Institute Belgium (2011). Audit Committee Reporting in Belgium: Compliant but Far from Transparent. *Audit Committee Quarterly*, pp. 13-19.

Balkaran, L. (2008). Two sides of auditing. *Internal Auditor, oktober*, pp. 21-23.

Bartolucci D., & Chambers, R. (2008). Five Trends Reshaping Internal Audit. *Directorship, januari*, pp. 64-68.

Beasley, M., & Hermanson, D. (2004). Audit committees: Smart questions and smart answers. *The Corporate Board, November/december*, pp. 7-11.

Bedard, J.C., & Johnstone K.M. (2009). How good is your audit firm?. *Directorship, juni*, pp.64-67.

Bongers, M., Gortemaker, H. & Nieuwlands, H. (2009). Impact op governance; interne en externe auditor, samen een nog sterkere bijdrage aan de governance. *Instituut van Internal Auditors Nederland, Naarden en Koninklijk NIVRA, Amsterdam*.

Brody, R.G., & Moscovice, S.A. (1998). Mandatory auditor rotation. *Accounting Review, volume 81(5)*, pp. 983-1016.

Broeckmans, J., et al. (2003). *Methoden van onderzoek en rapportering*. Syllabus, Diepenbeek: Limburg Universitair Centrum

Brotcorne, C. (2004). Wetsvoorstel tot aanvulling van het Wetboek van Vennootschappen met het oog op de instelling van een auditcomité binnen de ter beurze genoteerde vennootschappen, (online) (geraadpleegd op 12 april 2011), URL: <http://209.85.135.104/search?q=cache:60qYB-0WVJYJ:www.senate.be/www/%3FMIval%3D/publications/viewPubDoc%26TID%3D50336623%26LANG%3Dnl+wet+auditcomit%C3%A9&hl=nl&gl=be&ct=clnk&cd=5>

Buckstein, J. (2009). Are you ready for ISA?. *CAMagazine*, april, pp. 18-25.

Buyschaert, A., Deloof, M., & Jegers, M. (2003). Corporate governance: de Belgische situatie in het licht van de economische theorie. *Accountancy & Bedrijfskunde*, volume 23 (4), pp. 14-15.

Chapman, C. (2004). On the road of change. *Internal Auditor*, juni, pp.40-47.

Caplan, D., Janvrin D. & Kurtenbach, J. (2007). Internal audit outsourcing: an analysis of self-regulation by the accounting profession. *Research in Accounting Regulation*, volume 9, pp. 3-34.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2002). Corporate Governance and the Audit Process. *Contemporary Audit Research*, Volume 19(4), pp. 573-594.

Colbert, J.L. (2002). Furnishing a context for internal audit work. *The CPA Journal*, volume 72 (5), pp.34-38.

Commissie Corporate Governance. Opgevraagd op 7 februari, 2011, via <http://www.commissiecorporategovernance.be/nl/home/>

Comptroller's Handbook (2003). *Internal and External Audits*. Comptroller of the Currency Administrator of National Banks.

Dassen, R. (2005). Heeft zelfregulering nog toekomst?. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, april, pp. 122-123.

Dekker, H. (2009). De invloed van partnerselectie en voorgaande transactie-ervaringen. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, volume 9.

Desai, V., Roberts, R.W., & Srivastava R. (2010). An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions. *Contemporary Accounting Research*, volume 27(2), pp. 537-575.

Drent, D. (2002). The Quest for Increased Relevance. *Internal Auditor*, februari, pp. 49-55.

Duska, R.F. (2005). The Responsibilities of Accountants. *The International Association for the Study of Insurance Economics*, volume 30, pp. 410-424.

Elten, H. (2005). Sourcing van Internal Auditing-activiteiten; de uitbestedingsbeslissing en de invloed van transaction cost economics-variabelen. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie, mei*, pp. 221-228.

Engle, T.J. (1999). Managing External Auditor Relationships. *Internal Auditor, augustus*, pp. 66-69.

FASB (1980). Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information. *Financial Accounting Standards Board, Connecticut 06856*.

Garcia-Benau, M.A., & Humphrey, C. (1992). Beyond the audit expectations gap: Learning from the experience of Britain and Spain. *European Accounting Review, volume 1*, pp. 303-331.

Glover, S.M., Prawitt, D.F. & Wood, D.A. (2008). Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. *Contemporary Accounting Research, volume 25(1)*, pp. 193-213.

Goepfert, S. (2006). Tell the World. *Internal Auditor, volume 63 (4)*, pp. 76-81.

Gendron, Y., Bédard, J., & Gosselin, M. (2004). Getting Inside the Black Box: A Field Study of Practices in "Effective" Audit Committees. *Auditing: A journal of practice and theory, Volume 23(1)*, pp. 153-171.

Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). External audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting and Finance, Volume 46(3)*, pp. 387-404.

Gortemaker, H. (2002). Waarderingsvraagstukken en de onafhankelijkheid van de accountant. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie, juli/augustus*, pp. 324-327.

Goundar, S. (2010). Clearing the way. *Accountancy Magazine, augustus*, pp.28-29.

Gramling A.A., Rittenberg L.E., & Johnstone K.M. (2010). *Auditing*. Seventh Edition, South-Western: Cengage Learning.

Gramling, A.A, & Myers, P.M. (2003). Internal Auditors' Assessment of Fraud Warning Signs. *The CPA Journal, juni*, pp. 20-24.

Gras, A. (2006). Waarschijnlijk krijg je een splitsing van de IAD. *De Accountant, volume 113 (1)*, pp. 38-41.

Greveling, G., & De Groot, A. (2002). Een gezonde dosis scepsis. *De Accountant, volume 109 (1)*, pp. 56-59.

Groenboek (2010). Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis.

Hassink, H.F.D., Bollen, L.H., Meuwissen, R.H.G., & de Vries, M.J. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, volume 18, pp. 85-100.

Hill, C.L. & Booker, Q. (2007). State Accountancy Regulators' Perceptions of Independence of External Auditors When Performing Internal Audit Activities for Nonpublic Clients. *Accounting Horizons*, volume 21(1), pp. 43-57.

Hirth Jr., R.B. (2008). Better Internal Audit Leads to BETTER Controls. *Financial executive*, November, pp. 49-51.

Hnatt, K. (2001). Forge the Right Relationship. *Journal of Accountancy*, Volume 191(5), pp. 49-54.

Holm, C., & Birkholm Laursen, P. (2007). Risk and Control Developments in Corporate Governance: changing the role of the external auditor?. *The Auditors*, volume 15 (2), pp. 322-330.

Hoogenhuijze, H. van en Prins, E. (2005). Audit committee en interne accountantsdienst: Voor verbetering vatbaar. *De Accountant*, volume 111(8), pp. 34-36.

Horstmann, C.A. (2005). Playing a Leadership Role in International Convergence. *Journal of Accountancy*, oktober, pp. 98-100

Institute of Business Ethics. Opgevraagd op 29 december, 2010, via <http://www.ibe.org.uk/codesofconduct.html>

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Opgevraagd op 20 oktober, 2010, via <http://www.ibr-ire.be/ned/>

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Opgevraagd op 6 april, 2011, via <http://www.ibr-ire.be/ned/>

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Opgevraagd op 9 april, 2011, via http://www.ibr-ire.be/ned/documentatie_ISA.aspx

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Opgevraagd op 9 april, 2011, via http://www.ibr-ire.be/ned/normen_nieuwenormen.aspx

Instituut der Bedrijfsrevisoren, Internationale controle standaard 610: Het in aanmerking nemen van de interne auditwerkzaamheden, 29 juni 2006

International Auditing and Assurance Standards Board. Opgevraagd op 9 april, 2011, via <http://www.ifac.org/IAASB/>

- Kinsella, D. (2010). Assessing Your Internal Audit Function. *Accountancy Ireland, volume 42 (2)*, pp. 10-12.
- Krogstad, J.L., Ridley, A.J., & Rittenberg, L.E. (1999). Where we're going. *Internal Auditor, oktober*, pp. 27-33.
- Lowe, D.J, Geiger, M.A. & Pany, K.J. (1999). The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence. *A Journal of Practice & Theory, volume 18*, pp. 7-26.
- Lowe, D.J, Geiger, M.A. & Pany, K.J. (1999). Outsourced Internal Audit Services and the Perception of Auditor Independence. *The CPA Journal, april*, pp. 20-24.
- Majoor, G.C.M. (2000). Accountant en onafhankelijkheid: onlosmakelijk met elkaar verbonden. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, december*, pp. 566-578.
- Majoor, B. (2005). Fraude is testcase voor herstel vertrouwen in accountantsberoep. *Accountancynieuws, volume 24*, pp. 15-17.
- McCarthy, J. (2007). Knowledge gap. Opgevraagd op 28 november, 2010, via <http://www.insight-mag.com/insight/03/11-12/feat-3-pt-1-KnowledgeGap.asp>
- Messemaeckers van de Graaff, C. (2006). Topprioriteiten voor internal audit in een veranderende omgeving. *Audit magazine, december (4)*, pp. 59-62.
- Miller, L. (1999). The Internal Audit Profession-Redefined. *Internal Auditor, augustus*, pp. 11.
- Munro, L. & Stewart, J. (2010). External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting and Finance, volume 50*, pp. 371-387.
- Paape L., Commandeur H., & van der Pijl G. (2005). Internal Audit on the rise. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, juni*, pp. 276-283
- Pheijffer, M. (2000). De forensische accountant: het recht meester. *Koninklijke Vermande*, p. 399.
- Pickett, K.H. Spencer (2005). The essential handbook of internal auditing. *West sussex, John Wiley & Sons Ltd.*
- Piper, A. (2007). A Matter of Opinion. *Internal Auditor, volume 64(3)*, pp. 59-62.
- Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing*. Second Edition, Chichester (UK): John Wiley & Sons Ltd.

Price Waterhouse (1993). *Improving Audit Committee Performance: what works best*. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2007. Auditing Standard No. 5(AS 5): An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements. Washington, DC: PCAOB.

Rezaee, Z. (2010). The Importance of Intrnal Audit OPINIONS. *Internal Auditor*, april, pp. 47-50.

Richards, D.A. (2003). Toward a common goal. *Internal Auditor*, april, pp. 32-37.

Rittenberg, L. & Schwieger, B. (2005). *Auditing, concepts for a changing environment*. Fifth edition, Ohio: Thomson.

Roussey, R.S. (1999). The development of international standards on auditing. *The CPA Journal*, oktober, pp.14-20.

Schaik, F. (2005). Uitbesteding van de internal-controlfunctie en de onafhankelijkheid van de externe accountant. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, volume 79(1/2), pp. 4-9.

Sheath, R. (2010). Effectiveness of External Audit; The Softer Side. *Accountancy Ireland*, volume 42(5), pp. 18-20.

Swanger, S.L. & Chewning, E.G. (2002). When the External Auditor Also Performs the Internal Audit. *Journal of Accountancy*, januari, pp. 88.

The Institute of Internal Auditors. Opgevraagd op 27 december, 2010, via <http://www.theiia.org/>

The Institute of Internal Auditors. Opgevraagd op 4 april, 2011, via <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>

The Institute of Internal Auditors. Opgevraagd op 4 april, 2011, via <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/>

The Institute of Internal Auditors. Opgevraagd op 4 april, 2011, via <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/>

The Institute of Internal Auditors. Opgevraagd op 4 april, 2011, via <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>

The Institute of Internal Auditors. Opgevraagd op 4 april, 2011, via <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-guides/>

The Institute of Internal Auditors Belgium. Opgevraagd op 29 december, 2010, via <http://www.iiabel.be/>

Van Schilfgaarde, P., & Winter, J. (2003). *Van de BV en de NV*. Dertiende druk, Deventer: Kluwer

Van Sertima, M.A. (2005). An overview of Internal Controls. *International Foundation of Employee Benefit Plans, mei*, pp. 22-26.

Walsh, N. (2010). International Standards on Auditing; Are you prepared?. *Accountancy Ireland, volume 42(3)*, pp. 12-13.

Willekens, M., Bruynseels, L., & Heiremans, A. (2005). Corporate Governance en Risicomanagement in België: wat er was vóór Lippens. *Accountancy & Bedrijfskunde, Volume 25(3)*, pp. 27-36.

Zhang, P. (2007). The Impact of the Public's Expectations of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance. *Contemporary Accounting Research, volume 24 (2)*, pp. 631-654.

BIJLAGEN

Bijlage 1: Overzicht best practices

1. Volledige transparantie tussen IAD en externe accountant en open communicatie ook naar de auditteams en stakeholders

Best practices:

- Het inventariseren, vastleggen en invullen van de wederzijdse informatiebehoeften.
- Het voor zover mogelijk aan elkaar verstrekken van dossiers en rapportages.
- Het wederzijds beschikbaar stellen van de controleaanpak en controleprogramma's.
- Het waarborgen van de directe communicatielijn tussen IAD en externe accountant door duidelijke afspraken.
- Het wederzijds overleggen en afstemmen van de planning, afspraken en agenda's.
- Het door beiden erop toezien en bevorderen dat de belangrijke vergaderingen, zoals 'clearingsmeetings' door beiden worden bijgewoond.
- Het (indien van toepassing) in rapportages vermelden als er bevindingen door de andere auditor (externe dan wel interne) zijn gedaan.
- Het organiseren van gecombineerde teammeetings voor de uitwisseling van auditaanpak, auditplanning, verduidelijking van de taak- en verantwoordelijkheidsverdeling, etc.
- Het duidelijk maken voor de Raad van Bestuur, Auditcommissie en Raad van Commissarissen welke uitgangspunten, doelstellingen, structuur en intensiteit de samenwerking heeft. En tevens daarvoor goedkeuring vragen aan de Auditcommissie.

2. Het optimaal benutten van de aanwezige kennis en vaardigheden en waarborgen van de juiste attitude

Best practices:

- Het gebruikmaken van de wederzijdse opleidingsmogelijkheden voor de medewerkers.
- Het gezamenlijk uitvoeren van daarvoor in aanmerking komende onderzoeken.
- Werkoverleg en kennisuitwisseling toepassen op alle niveaus binnen de IAD en externe accountant.
- Het optimaal inlenen van expertise van elkaar.
- Het wederzijds tussentijds informeren van gesignaleerde materiële risico's, fraudes of belangrijke gebreken in de interne beheersing.
- De opdrachtbevestigingen (externe accountants) c.q. plannen van aanpak (IAD's) wederzijds laten goedkeuren, voordat een opdrachtgever daarover besluit.

- Het direct feedback geven inzake de uitgewisselde stukken zoals rapportages.
- Het wederzijds kennen, respecteren en (mede) toezien op de naleving van de relevante regelgeving.
- Het expliciet in de relatie tussen de IAD en externe accountant waarborgen van de gedrags- en attitudenormen zoals; open communicatie, respect, vertrouwen, vakbekwaamheid, afspraken nakomen, oplossingsgerichtheid en pro-activiteit.
- Het vooraf betrekken van de externe accountant bij de selectie en het ontslag van de CAE (Chief Audit Executive) van de IAD.
- De IAD een belangrijke rol laten spelen bij de selectie en benoeming van de externe accountant.

3. Het waarborgen van effectieve totale auditdekking en audit-impact

Best practices:

- Een door beiden gedragen visie ontwikkelen over de meest effectieve en efficiënte wijze van samenwerking, zoals de mate van ondersteuning, gezamenlijke onderzoeken, rapportages, etc.
- De rolverdeling en samenwerking minimaal jaarlijks vastleggen inclusief de doelstellingen, uitgangspunten, structuur en intensiteit daarvan.
- Het onderling kritisch bespreken van de in concept door beiden opgestelde risicoafwegingen als basis voor de auditplanning.
- Het voortdurend afstemmen van plannen voor zowel de activiteiten voor de komende periode als de individuele audits.
- Het afstemmen van rapportages inclusief de gehanteerde normeringen en oordeelsvormingen.
- Het vroegtijdig informeren van elkaar over voorgenomen bijzondere en/of adviesopdrachten zodat de eventuele invloed hiervan op de geplande audits kan worden bepaald.
- Het hanteren van één geïntegreerde auditaanpak waarin de hiervoor genoemde elementen zijn opgenomen.

4. Het verder bevorderen van een efficiënte werkuitvoering

Best practices:

- Het op elkaar afstemmen van de uitvoering van de werkzaamheden qua planning en qua inhoud in de loop van het jaar.
- Het minimaal belasten van de organisatie door bijvoorbeeld interviews met key-functionarissen gemeenschappelijk te doen.
- Het optimaal gebruikmaken van elkaars werkzaamheden; waarbij de externe accountant zoveel mogelijk steunt op de werkzaamheden van de IAD en andersom.
- Het overnemen van de daarvoor in aanmerking komende werkuitvoering van elkaar, als dit efficiënter is.
- Het gebruikmaken van dezelfde auditmethodologie, -technieken, -tools en -terminologie.

- Het gezamenlijk opstellen van één managementletter, onder behoud van ieders verantwoordelijkheid.
- Het door de IAD aanleggen van direct toegankelijke dossiers, die ook aan de eisen van de externe accountant voldoen.
- Het door de externe accountant direct toegankelijk maken van de relevante onderdelen van zijn dossiers voor de IAD.
- Het evalueren van de urenbesteding en -begroting van elkaar. Dit uiteraard voor zover relevant en met de benodigde diepgang.
- Het bespreken en vastleggen van de aansluiting van de operational audits en IT-audits van de IAD op de interim audits, respectievelijk IT-audits van de externe accountant.

5. Het doorlopend verbeteren van de samenwerking

Best practices:

- Het gezamenlijk opstellen van een plan om de effectiviteit en efficiency van de samenwerking te verbeteren.
- Het periodiek door de IAD evalueren van de samenwerking in relatie tot de doelstellingen ervan zoals efficiency en effectiviteit. De totale auditkosten maken hiervan onderdeel uit. Ook de externe accountant maakt een periodieke evaluatie van de samenwerking. BeideS worden onderling vooraf besproken voordat conclusies worden getrokken.
- Het gedurende het jaar door beiden actief signaleren van verbetermogelijkheden inclusief overlappingsen, doublures en onduidelijkheden in de samenwerking.
- Het wederzijds informeren over ontvangen klachten of suggesties tot verbetering.

6. Het versterken van de relatie met, en het optimaal ondersteunen van, de Auditcommissie

Best Practices:

- Het periodiek en voorafgaand aan de samenwerking met de Auditcommissie, bespreken welke onderwerpen en welke informatie behandeld moeten worden in de vergaderingen van de Auditcommissie.
- Het vooraf afstemmen van de in de Auditcommissie in te brengen conceptstukken door de IAD en de externe accountant (overleg voor de vergadering).
- Het verschaffen van voldoende informatie aan de Auditcommissie zodat zij kan toezien op de effectieve en efficiënte werkverdeling tussen de IAD en de externe accountant. Deze informatie betreft in ieder geval de uitgangspunten, doelstellingen, de structuur, intensiteit en evaluatie van de samenwerking.
- Het aan de Auditcommissie presenteren van een geïntegreerde auditaanpak en auditplanning.

- Het in de Auditcommissie bespreken van een gezamenlijke managementletter waaruit ook duidelijk blijkt welke bevindingen uit de IAD-werkzaamheden resulteren.
- Het na afloop van de Auditcommissiebijeenkomst door de externe accountant en IAD evalueren van de vergadering.

- Het ten behoeve van de taakinvulling van de Auditcommissie;
 - o Toezicht houden op elkaars opdrachten met name in het kader van het waarborgen van de onafhankelijkheid van beiden door middel van het vereisen van voorafgaande goedkeuring.
 - o Wederzijds evalueren van elkaars functie-uitoefening.
 - o Betrokken zijn bij de benoeming, c.q. selectie en het ontslag van elkaar.
 - o Elkaar wederzijds gedetailleerd inzicht geven in de geplande en gerealiseerde uren (en tarieven) om het toezicht op de efficiency en effectiviteit te bevorderen.

7. Het verder verbeteren van de coördinatie van de auditwerkzaamheden

Best Practices:

- Het coördineren van de interne en externe auditactiviteiten vanuit de organisatie door de IAD.
- Het kritisch toetsen en becommentariëren van conceptmanagementletters en accountantsrapporten van de externe accountant door de IAD, waarbij elkaars verantwoordelijkheden worden gerespecteerd.
- Het coördineren van de afstemming van de managementletter in de organisatie en de samenstelling van de managementresponse namens het bestuur van de organisatie door de IAD.
- Het structureel hebben van voldoende frequente overlegvergaderingen tussen IAD en externe accountant om de samenwerking te monitoren, de voortgangsbewaking uit te voeren en actuele informatie in de auditplanning en auditscope mee te kunnen nemen.
- Het door de IAD bewaken van de auditfollow-up van de interne en externe auditbevindingen door de organisatie.

Bijlage 2: Overzicht bevoorrechte getuigen

- Dhr. Bart Engelen, IAB-Accountant en Partner bij Engelen & Partners. Persoonlijk interview op 29 maart 2011 bij Engelen & Partners te Hasselt
- Dhr. Koen Vanderstraelen, Partner bij PwC. Persoonlijk interview op 29 maart 2011 bij PwC te Luik
- Dhr. Bart Meganck, audit Partner bij Grant Thornton. Persoonlijk interview op 8 april 2011 bij Grant Thornton te Brussel
- Dhr. Dominique Roux, Bedrijfsrevisor bij Deloitte. Persoonlijk interview op 11 april 2011 bij Deloitte te Hasselt
- Dhr. Johan Decoster, IAB-Accountant en Venoot bij Van Havermaet Groenweghe. Persoonlijk interview op 11 april bij Van Havermaet Groenweghe te Diepenbeek
- Mevr. Sabrina Basta, manager van de interne auditdienst bij Delhaize Group. Telefonisch interview op 5 mei 2011
- Dhr. Pascal Godderis-Coene, interne auditor bij Kinopolis Group. Telefonisch interview op 5 mei 2011.
- Dhr. Luc Vanbaal, interne auditor bij Colruyt Group. Telefonisch interview op 3 mei 2011
- Dhr. Dominiek Berten, Group Internal Audit & Risk Manager bij Bekaert. Telefonisch interview op 10 mei 2011
- Dhr. Philippe Deckers, Chief Internal Auditor bij Agfa-Gevaert. Telefonisch interview op 19 mei 2011
- Dhr. Christophe Quievreux, ex-voorzitter van het Insitute of Internal Auditors Belgium. Elektronisch interview.

Bijlage 3: De vragenlijst

DEEL I Vragen externe auditors

Taken externe audit

- Wat zijn de taken, verantwoordelijkheden en doelen van de externe auditfunctie binnen een bedrijf? / Hoe definieert u externe audit?
- Denkt u dat de externe auditors een rol zouden moeten spelen in het garanderen van de betrouwbaarheid van de informatie die ondernemingen rapporteren? Welke aanvullende informatie zou er aan de externe belanghebbenden moeten worden verstrekt en hoe?
- Voor wat betreft de taken en verantwoordelijkheden omtrent het opsporen van fraude, zijn er hierover in de literatuur onenigheden en meningsverschillen terug te vinden. Rekent u het detecteren van fraude toe aan uw takenpakket?
- Hoe ziet u de toekomstige rol van het externe auditberoep? Het IIA definieert de interne audit met de klemtoon op de interne controle, risicomanagement en corporate governance. Ervaart u dit ook zo?

Onafhankelijkheid externe audit

- Onafhankelijkheid is een belangrijk criteria bij de uitoefening van het beroep. Hoe bewijst u dat uw team volledig onafhankelijk is?
- De onafhankelijkheid van de externe auditors wordt in de Belgische wetgeving en reglementering voorzien. Vindt u dat er verdere maatregelen genomen moeten worden om de onafhankelijkheid van de auditors te vergroten?

Regelgeving externe audit

- Bent u van mening dat het nodig is de maatschappelijke rol van de auditfunctie met betrekking tot de getrouwheid van de financiële staten beter te regelen?
- Wat vindt u van de invoering van de ISA's in de EU?
- Hebt u enige bedenkingen over het feit hoe de externe auditfunctie geregeld is (in België, op Europees vlak?) Ondervindt u moeilijkheden? Zijn er verbeteringen mogelijk?

Samenwerking interne en externe audit

- Waar zitten mogelijke overeenkomsten en verschillen tussen de interne en externe auditfunctie omtrent werkingsgebied, benadering en rapportering?
- Hoe zou u de samenwerking en communicatie tussen de interne en externe audit omschrijven?
- Welke taken rekent de externe audit toe met betrekking tot de samenwerking met de interne audit?
- Welke verwachtingen en opvattingen heeft de externe audit bij dergelijke samenwerking? Heeft u in het algemeen vertrouwen dat de leden van de interne audit hun taken naar behoren uitoefenen?
- Wat denkt u dat de interne audit van u verwacht?
- Komen deze wederzijdse verwachtingen en opvattingen met elkaar overeen en waar zitten de eventuele verschillen?
- Worden de interne en externe audit volgens u voldoende op elkaar afgestemd? Waarom wel/waarom niet? Indien nee, wat zijn volgens u de belangrijkste redenen hiervoor?
- Heeft u al eens negatieve ervaringen gehad bij de samenwerking met de interne audit?
- In de literatuur wordt omschreven dat het auditcomité als belangrijkste aanspreekpunt fungeert voor de externe en interne audit. Hoe ervaart u dit in de praktijk?
- Is er een adequate en regelmatige dialoog tussen de externe audit, de interne audit en het auditcomité? Zoniet, hoe kan deze communicatie dan worden verbeterd?

Uitbesteding interne audit door extern bureau

- In België is het niet toegestaan dat de externe auditor tevens de verantwoordelijkheid opneemt voor de interne audit. In Nederland en het Verenigd Koninkrijk bijvoorbeeld kan dat wel. Dit illustreert dat het denken over wat verenigbaar is ook binnen de EU, waar nochtans overal dezelfde principes van de Internationale Controlestandaarden gelden, verschillend kan zijn. Uitbesteding van de interne auditfunctie door een extern bureau (hoeft niet noodzakelijk de commissaris te zijn), heeft voor- en nadelen. Welke voor- en nadelen denkt u dat hieruit kunnen voortvloeien?
- Heeft u ooit als eens een interne auditopdracht moeten verrichten en in welk kader?

DEEL II Vragen beursgenoteerde ondernemingen met interne afdeling

Taken interne audit

- Wat zijn de taken, verantwoordelijkheden en doelen van de interne auditfunctie binnen jullie bedrijf? / Hoe definieert u interne audit?
- Het IIA is een internationale organisatie die zich bezighoudt met de belangen van het interne auditberoep en is de belangrijkste organisatie van het beroep. In 1994 definieerde zij ook de eerste definitie van het interne auditberoep. Maar omdat het interne auditberoep de laatste jaren sterk veranderd is, moest de definitie worden aangepast, wat gebeurde in 1999. Deze definitie werd als volgt geformuleerd: *"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organisation's operations. It helps an organisation accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."* De interne auditors zijn nu niet enkel verantwoordelijk voor het meten en evalueren van de effectiviteit van de interne controles, maar ook voor het aanreiken van verbeteringen van de activiteiten en het leveren van toegevoegde waarde aan de organisatie. De verhoogde aandacht voor risicomanagement en corporate governance hebben in veel organisaties ook nieuwe functies doen ontstaan die overlappen met het traditionele domein van de interne auditor.

Hoe ervaart u dit in de praktijk? Of met andere woorden: hoe passen jullie de definitie van het IIA toe bij het interne audit gebeuren?

- Hoe ziet u de toekomstige rol van het interne auditberoep? Het IIA definieert de interne audit waarbij de klemtoon wordt gelegd op het rapporteren over interne controle, risicomanagement en corporate governance. Hoe ervaart u dit in de praktijk?

Onafhankelijkheid interne audit

- De positionering van de interne afdeling in de organisatie is van belang om de onafhankelijkheid te garanderen. Waar is jullie interne afdeling gepositioneerd? Komt dit de onafhankelijkheid ten goede? Zijn er nog andere zaken die van belang zijn om jullie onafhankelijkheid (en objectiviteit) te verzekeren?

Regelgeving interne audit

- De normen van het 'Institute of Internal Auditors' (IIA), vormen wereldwijd de basis van de interne auditfunctie. In welke mate houdt u rekening met deze normen? Hebt u enige

bedenkingen over het feit hoe de interne auditfunctie hierin geregeld is. Ondervindt u moeilijkheden? Zijn er verbeteringen mogelijk?

- Aanleiding voor de toenemende belangstelling van de interne auditfunctie zijn de verschillende boekhoudschandalen rond corporate governance. Daardoor heeft bijna elk Europees land zijn eigen corporate governance code. Ook de Belgische corporate governance code beveelt de beursgenoteerde ondernemingen in België aan om een intern auditproces in te richten. Hoe hebben jullie dit ondervonden en toegepast in jullie onderneming?

Samenwerking interne en externe audit

- Hoe zou u de samenwerking en communicatie tussen de interne en externe audit omschrijven?
- Waar zitten mogelijke overeenkomsten en verschillen tussen de interne en externe auditfunctie omtrent werkingsgebied, benadering en rapportering?
- Welk type relatie komt bij jullie voor? In de literatuur worden de volgende besproken:
 - geen samenwerkingsrelatie: hier zijn de werkingsgebieden van beide partijen duidelijk verschillend en gescheiden van elkaar. Interne en externe audit kunnen daarbij informeel met elkaar vergaderen en informatie uitwisselen.
 - een kostenvoordeelsamenwerkingsrelatie: hier zal de interne auditor taken uitvoeren voor de externe auditor als daardoor kostenvoordelen verwezenlijkt kunnen worden. Bij dit soort van relatietype bestaat er coördinatie tussen de twee auditors, delen beide auditors informatie en bieden ze ondersteuning aan elkaar. Hierdoor kunnen belangrijke kostenbesparingen gerealiseerd worden voor de organisatie.
 - een gedeelde samenwerkingsrelatie: dit relatietype heeft als doel het gebruik van de middelen te maximaliseren. De interne afdeling stelt hierbij nog altijd zijn eigen auditplan op, onafhankelijk van de externe auditor maar biedt de mogelijkheid voor beide partijen om te weten welke planning elke groep volgt. In dit type van relatie is de interne auditor op de hoogte van de gebieden die onderzocht moeten worden, de benadering die gevolgd wordt en de resultaten die men moet bekomen. De externe auditor is zich bewust van de gebieden die de interne auditor gaat onderzoeken. Daarnaast werken beide auditors samen zodat de ene auditor op de hoogte is van de resultaten en de inhoud van de planning van de andere auditor. Hierdoor kunnen de resultaten van de ene auditor reeds opgenomen worden in de planning van de andere.

- een nauwe samenwerkingsrelatie: hier is een voortdurende communicatie en planning tussen beide partijen aanwezig. Elke opdracht die van gemeenschappelijk belang is, wordt gepland en uitgevoerd als een gezamenlijke taak. Dit type van relatie heeft als voordeel dat de communicatie, de uitvoering en de resultaten van zowel de interne als de externe inspanningen beter gecoördineerd zijn. Om betere resultaten te kunnen leveren, wordt kennis tussen beide partijen uitgewisseld.

Welke soort relatie komt binnen jullie onderneming het best voor?

- Welke taken rekt de externe audit toe met betrekking tot de samenwerking met de interne audit?
- Welke verwachtingen en opvattingen heeft de externe audit bij dergelijke samenwerking? Heeft u in het algemeen vertrouwen dat de leden van de interne audit hun taken naar behoren uitoefenen?
- Wat denkt u dat de interne audit van u verwacht?
- Komen deze wederzijdse verwachtingen en opvattingen met elkaar overeen en waar zitten de eventuele verschillen?
- Worden de interne en externe audit volgens u voldoende op elkaar afgestemd? Waarom wel/waarom niet? Indien nee, wat zijn volgens u de belangrijkste redenen hiervoor?
- Heeft u al eens negatieve ervaringen gehad bij de samenwerking met de interne audit?
- In de literatuur wordt omschreven dat het auditcomité als belangrijkste aanspreekpunt fungeert voor de externe en interne audit. Hoe ervaart u dit in de praktijk?
- Is er een adequate en regelmatige dialoog tussen de externe audit, de interne audit en het auditcomité? Zoniet, hoe kan deze communicatie dan worden verbeterd?

Uitbesteding interne audit door extern bureau

- In België is het niet toegestaan dat de externe auditor tevens de verantwoordelijkheid opneemt voor de interne audit. In Nederland en het Verenigd Koninkrijk bijvoorbeeld kan dat wel. Dit illustreert dat het denken over wat verenigbaar is ook binnen de EU, waar nochtans overal dezelfde principes van de Internationale Controlestandaarden gelden, verschillend kan zijn. Uitbesteding van de interne auditfunctie door een extern bureau (hoeft niet noodzakelijk de commissaris te zijn), heeft voor- en nadelen. Welke voor- en nadelen denkt u dat hieruit kunnen voortvloeien?

- "Hoe organiseert u als Belgische beursgenoteerde onderneming uw interne auditfunctie en hoe staat u tegenover het wettelijk verbod?" (wordt de interne audit volledig intern georganiseerd of maken jullie als bedrijf gebruik van gehele of gedeelde uitbesteding?)

DEEL III Vragen Institute of Internal Auditors (IIA)

- Wat was u functie bij het Institute of Internal Auditors?
- Kan u mij kort iets vertellen over het Instituut (jullie missie, visie en strategie); waar houdt het IIA zich voornamelijk mee bezig? (hoe jullie georganiseerd zijn/te werk gaan en dergelijke)
- Hoe gaat het in zijn werk wanneer een organisatie lid wil worden van het IIA? Zijn er bepaalde formaliteiten waaraan de leden moeten voldoen,...? Waarom wordt er een onderscheid gemaakt tussen individueel lidmaatschap en groepslidmaatschap?
- Omdat jullie definitie (IIA) van interne audit als gezaghebbend kan worden beschouwd, heb ik daar dan ook in mijn eindverhandeling bijzondere aandacht aan besteed. Ik heb mij daarbij gebaseerd op de hernieuwde definitie van 1999. Hoe kwam deze nieuwe definitie juist tot stand? Kan u mij vertellen wat de aanleiding daartoe was?
- In de nieuwe definitie beklemtoont het IIA dat interne audit een onafhankelijke, objectieve assurance en consulting activiteit is, opgericht om waarde toe te voegen en de organisatie te helpen bij het verwezenlijken van haar doelen. Daarbij gebruikt de interne audit een systematische, gedisciplineerde benadering om de effectiviteit van risicomanagement, controle en de governance processen te verbeteren. Kan u mij vertellen waarom deze aspecten in de definitie aan belang gewonnen hebben? In welke mate moeten de leden van het IIA bij de uitoefening van het beroep rekening houden met deze aspecten?
- De definitie van het IIA beklemtoont ook dat de evaluatie van interne controle, risicomanagement en corporate governance noodzakelijk zijn. In welke mate moeten de leden van het IIA bij de uitoefening van het beroep hieraan voldoen?
- Waarom moet een organisatie volgens het IIA een interne afdeling hebben?
- Hoe zijn de normen van het IIA tot stand gekomen? Wat gebeurt er wanneer de normen worden aangepast (gebeurt dit via bepaalde procedures? Welke impact heeft dat dan op de leden van het IIA?)
- Het Professional Practices framework bestaat uit de Code of Ethics, the Standards for the Professional Practice of Internal Auditing en Practice Advisories en Development and

Practice Aids. Wat is het voordeel van het 'framework'? Wat verwacht het IIA van haar leden met betrekking tot de naleving en toepassing van het PPF?

- Hebt u enige bedenkingen over het feit hoe de interne auditfunctie geregeld is door de normen van het IIA. Denkt u dat de leden moeilijkheden ondervinden? Zijn er verbeteringen mogelijk in de standaarden?
- Het IIA voorziet ook opleidingen voor haar leden. Hoe gaat dit in zijn werk?
- In welke mate voert het IIA een controle uit over haar leden? (is het IIA daar verantwoordelijk voor? Zoja, om de hoeveel jaar gebeurt dit dan? Welke maatstaven gebruikt het IIA daarbij om de doeltreffendheid van haar leden te evalueren?)
- De positionering van de interne auditafdeling in de organisatie is van belang om de onafhankelijkheid te garanderen. Hecht het IIA daar ook belang aan?
- Aanleiding voor de toenemende belangstelling van de interne auditfunctie zijn de verschillende boekhoudschandalen rond corporate governance. Bijna elk Europees land heeft daardoor zijn eigen corporate governance code. Ook de Belgische Corporate Governance Code beveelt beursgenoteerde ondernemingen in België aan een intern auditproces in te richten. Is het ook een taak van het IIA om te kijken of Belgische ondernemingen op basis van de corporate governance code een interne auditafdeling hebben opgericht?
- Heeft u enige ervaring betreffende het feit hoe de leden van het IIA de samenwerking met de externe audit aanschouwen? Zijn zij over het algemeen tevreden wanneer er sprake is van een samenwerking met de externe audit? Is het ook een taak van het IIA om daarmee rekening te houden?
- Waar zitten volgens u (in naam van het IIA) mogelijke overeenkomsten en verschillen tussen de interne en externe auditfunctie omtrent werkingsgebied, benadering en rapportering?
- Wat is volgens u de gepaste relatie tussen de interne audit en het auditcomité?
- Is het een taak van het IIA om toe te zien hoe de communicatie tussen de interne audit, externe audit en het auditcomité verloopt?
- Is de interne auditfunctie binnen de Belgische beursgenoteerde ondernemingen die lid zijn van het IIA voornamelijk intern georganiseerd of maken sommige ondernemingen ook gebruik van gehele of gedeeltelijke uitbesteding door een extern bureau?

Auteursrechtelijke overeenkomst

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

Relatie interne en externe audit

Richting: **master in de toegepaste economische wetenschappen-accountancy en financiering**

Jaar: **2011**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Voor akkoord,

Ghys, Emelie

Datum: **1/06/2011**