

2013•2014  
FACULTEIT BEDRIJFSECONOMISCHE WETENSCHAPPEN  
*master in de toegepaste economische wetenschappen*

## Masterproef

Invloed van interne audit op het honorarium van de externe auditor

Promotor :  
Prof. dr. Roger MERCKEN

Sibel Aktay

*Proefschrift ingediend tot het behalen van de graad van master in de toegepaste economische wetenschappen*

2013•2014  
FACULTEIT BEDRIJFSECONOMISCHE  
WETENSCHAPPEN  
*master in de toegepaste economische wetenschappen*

## Masterproef

Invloed van interne audit op het honorarium van de  
externe auditor

Promotor :  
Prof. dr. Roger MERCKEN

Sibel Aktay

*Proefschrift ingediend tot het behalen van de graad van master in de toegepaste  
economische wetenschappen*



## WOORD VOORAF

---

Met deze masterproef sluit ik mijn opleiding in de toegepaste economische wetenschappen af aan de universiteit Hasselt. Deze masterproef tracht de invloed van de interne audit op het honorarium van de externe auditor te achterhalen. Ik zou graag van deze gelegenheid gebruik willen maken om een aantal mensen te bedanken want zonder hun zou dit niet tot stand zijn gekomen.

Allereerst wil ik mijn promotor, Prof. Dr. Roger Mercken, bedanken voor zijn deskundige begeleiding en aanbevelingen bij de realisatie van mijn thesis.

Daarnaast wil ik in het bijzonder de heer Paul Asselberg en de heer Koen Vanstraelen bedanken voor het delen van hun kennis als, respectievelijk interne en externe auditor. Verder wil ik de interne en externe auditors bedanken die aan de enquête hebben deelgenomen.

Tot slot wil ik mijn ouders, familie en vrienden bedanken voor de onvoorwaardelijke steun die ze mij hebben gegeven bij het voltooien van mijn studieloopbaan.

Sibel Aktay



## SAMENVATTING

---

In deze masterproef wordt de invloed van de interne audit op het honorarium van de externe auditor onderzocht. Met behulp van een kwalitatief onderzoek wordt de relatie tussen de interne en externe auditor weergegeven. Het kwantitatieve onderzoek tracht de determinanten van het audithonorarium te bepalen.

Het eerste deel van de masterproef bespreekt het praktijkprobleem, onderzoeksvragen en de methodologie van het onderzoek. De probleemstelling situeert zich in de relatie tussen de interne auditor en de externe auditor. De relatie van de interne audit met de externe auditor wordt vanuit twee perspectieven bekeken. Enerzijds vanuit een substitutietheorie en anderzijds vanuit een complementair perspectief. Hieruit wordt de centrale onderzoeksvraag geformuleerd:

*"Wat is de invloed van de interne audit op het honorarium van de externe auditor?"*

Er zijn vier deelvragen opgesteld. Door op een systematische manier oplossingen te formuleren op de deelvragen trachten wij een antwoord te vinden op de centrale onderzoeksvraag:

*"De interne auditor versus de externe auditor"*

*"Welk samenwerkingsverband bestaat er tussen de interne audit en de externe auditor?/  
Hoe verloopt de coöperatie tussen de interne en externe auditor?"*

*"Wat laat het wettelijk kader toe?"*

*"Wat bepaalt het audithonorarium?"*

In het tweede deel wordt de literatuurstudie besproken. Hoofdstuk 3 beschrijft de taken en verantwoordelijken van de interne en de externe auditor. De verschillen en overeenkomsten tussen beide beroepen komen in dit hoofdstuk aan bod. Hoofdstuk 4 handelt over de coöperatie tussen de externe en de interne auditor. In dit hoofdstuk worden de bouwstenen van een effectieve coöperatie (Commitment, Consulting, Communication en Confidence), de soorten samenwerkingsvormen (no Relationship, Cost- Benefit Relationship, Sharing Relationship en Partnership Relationship) en de voordelen van coöperatie besproken. Ook komen de determinanten die bepalen of de externe auditor gebruik zal maken van de werkzaamheden van de interne auditor aan bod. Eén van deze determinanten is de competentie van de interne auditor. Wanneer de interne audit niet voldoende competent is zal de externe auditor zich voor een kleiner gedeelte baseren op de werkzaamheden van de interne auditor, dan wanneer ze voldoende competent is. In hoofdstuk 5 worden de externe en interne controlenormen toegelicht. De determinanten van het audithonorarium worden in hoofdstuk 6 behandeld. De determinanten van het audithonorarium betreffen de ondernemingsgrootte, de ondernemingscomplexiteit, het ondernemingsrisico, de grootte van het auditkantoor, de interne audit, het non-audithonorarium en Governance structuur. De maatstaven en de aard van relatie worden op basis van de geraadpleegde onderzoeken beschreven in dit hoofdstuk.

Het derde deel betreft het empirisch gedeelte. Deze bestaat uit een kwalitatief en een kwantitatief onderzoek. Het kwalitatieve onderzoek is tot stand gekomen door middel van een enquête en twee interviews. De doelgroep van de enquête waren interne en externe auditors. Er hebben in totaal 112 auditors aan deelgenomen waarvan 50.91% interne auditors en 49.09% externe auditors. Daarnaast zijn er twee interviews afgenomen bij een externe en een interne auditor. In het derde deel worden eerst de bevindingen uit de enquête en nadien de bevindingen uit de interviews toegelicht. In hoofdstuk 7 worden op basis van de antwoorden van de interne en externe auditors, de verschillen en de overeenkomsten van de interne en externe auditor behandeld. Hierbij worden concrete voorbeelden uit de antwoorden van de auditors geciteerd. Hoofdstuk 8 handelt over de motieven waarvoor de interne auditor geraadpleegd wordt. Ook worden de werkzaamheden waarvan de externe auditors gebruik maken, voordelen van coöperatie en de determinanten die het besluit van de externe auditor beïnvloeden toegelicht. De relatie tussen de interne audit en de externe audit wordt uiteengezet in hoofdstuk 9. Daarnaast wordt de relatie tussen de interne audit en het audithonorarium volgens de bevroegde interne en externe auditors behandeld. Na hoofdstuk 9 komen de bevindingen uit de interviews aan bod. In hoofdstuk 10 worden de taken en verantwoordelijkheden van de auditors volgens de bevoorrechte getuigen verklaard. Hoofdstuk 11 heeft het over de coöperaties die bij de bevoorrechte getuigen van toepassing zijn. Bovendien wordt het perspectief van de interne en externe auditor toegelicht omtrent de relatie tussen de interne audit en het audithonorarium.

Naast een kwalitatief onderzoek, bevat het empirisch gedeelte een kwantitatief onderzoek. In hoofdstuk 12 wordt door middel van een regressieanalyse de determinanten van het audithonorarium getoetst. De dataverzameling werd gebeurd met behulp van de Bel-First databank. Het onderzoek baseert zich op de Belgische beursgenoteerde bedrijven die hun boekjaar in 2012 hebben afgesloten. Door toepassing van deze criteria leverde de Bel-first een omvang van 160 ondernemingen op. Na de uitsluiting van ondernemingen met ontbrekende waarden en/of uitzonderlijke waarden, werd de steekproefomvang gereduceerd naar 100 ondernemingen. Voor elk determinant van het audithonorarium zijn er maatstaven opgesteld die als onafhankelijke variabelen optreden in de regressievergelijking. De onafhankelijke variabelen van de regressievergelijking betreffen het balanstotaal, het personeelsbestand, de omzet van boekjaar 2012, aantal dochterondernemingen, aantal ondernemingen in de groep, resultaat van boekjaar 2012, verlies van het vorige jaar 2011, voorraden en handelsvorderingen, solvabiliteit, netto bedrijfskapitaal en Current ratio. De onafhankelijke variabelen die als dummyvariabelen zijn opgenomen betreffen de interne audit, BIG4, non-audithonorarium en Governance Structuur. Voor elk onafhankelijke variabele wordt er een hypothese opgesteld. Het audithonorarium is de afhankelijke variabele van de regressievergelijking. Er zijn drie regressies gevoerd, een enkelvoudige regressie voor de interne audit, een meervoudige regressie en een meervoudige regressie waarin enkel de significante variabelen in opgenomen zijn. Vervolgens volgt er een bespreking van de resultaten en conclusie voor elk van de gevoerde regressies.

Tot slot worden in hoofdstuk 13 de conclusies van het kwalitatief en kwantitatief onderzoek besproken. Deze worden met elkaar vergeleken en wordt er een antwoord geformuleerd op de centrale onderzoeksvraag.

# INHOUDSOPGAVE

---

<b>WOORD VOORAF</b> .....	<b>I</b>
<b>SAMENVATTING</b> .....	<b>III</b>
<b>INHOUDSOPGAVE</b> .....	<b>V</b>

## **DEEL 1: ONDERZOEKSOPZET** ..... - 1 -

1. Praktijkprobleem .....	- 1 -
<b>1.1 Inleiding</b> .....	- 1 -
<b>1.2 Probleemstelling</b> .....	- 2 -
2. Onderzoeksvragen en methodologie .....	- 5 -
<b>2.1 Centrale onderzoeksvraag</b> .....	- 5 -
<b>2.2 Deelvragen</b> .....	- 5 -
<b>2.3. Methodologie</b> .....	- 6 -
2.3.1 Literatuurstudie .....	- 6 -
2.3.2 Empirisch onderzoek .....	- 6 -

## **DEEL 2: LITERATUURSTUDIE** ..... - 7 -

3. Interne auditor vs. Externe auditor .....	- 7 -
<b>3.1 Interne auditor</b> .....	- 7 -
3.1.1 Taken en verantwoordelijkheden .....	- 8 -
<b>3.2 Externe auditor</b> .....	- 9 -
3.2.1 Taken en verantwoordelijkheden .....	- 10 -
3.2.2 Onafhankelijkheid.....	- 10 -
<b>3.3 Verschillen en overeenkomsten</b> .....	- 11 -
4. Coöperatie tussen interne en externe auditoren.....	- 13 -
<b>4.1 Een effectieve coöperatie</b> .....	- 13 -
<b>4.2 Soorten samenwerkingsvormen</b> .....	- 14 -
<b>4.3 Voordelen van coöperatie</b> .....	- 15 -
<b>4.4 Determinanten</b> .....	- 16 -
5. Regelgevend kader .....	- 19 -
<b>5.1 Externe controlenormen</b> .....	- 19 -
<b>5.2 Interne controlenormen</b> .....	- 21 -
6. Audithonorarium .....	- 23 -



<b>6.1 Determinanten</b> .....	<b>- 23 -</b>
6.1.1 Ondernemingsgrootte .....	- 24 -
6.1.2 Ondernemingscomplexiteit .....	- 24 -
6.1.3 Ondernemingsrisico.....	- 26 -
6.1.4 Grootte van het auditkantoor .....	- 27 -
6.1.5 Interne audit.....	- 28 -
6.1.6 Niet-auditdiensten.....	- 29 -
6.1.7 Governance structuur/ wetgeving .....	- 30 -
<b>DEEL 3: EMPIRISCH ONDERZOEK</b> .....	<b>- 31 -</b>
I. Kwalitatief onderzoek.....	- 31 -
<b>I.I Bevindingen uit de enquête</b> .....	<b>- 31 -</b>
<b>7. Interne auditor vs. Externe auditor</b> .....	<b>- 33 -</b>
7.1 Verschillen en overeenkomsten .....	- 33 -
<b>8. Coöperatie tussen interne en externe auditoren</b> .....	<b>- 37 -</b>
8.1 Een effectieve coöperatie.....	- 37 -
8.2 Voordelen van coöperatie .....	- 40 -
8.3 Determinanten .....	- 43 -
<b>9. Relatie tussen de interne audit en de externe audit</b> .....	<b>- 47 -</b>
<b>I.II Bevindingen uit de interviews</b> .....	<b>- 51 -</b>
<b>10. Interne auditor vs. Externe auditor</b> .....	<b>- 53 -</b>
10.1. Interne auditor .....	- 53 -
10.1.1 Taken en verantwoordelijkheden .....	- 53 -
10.2 Externe auditor.....	- 54 -
10.2.1 Taken en verantwoordelijkheden .....	- 54 -
10.3 Verschillen en overeenkomsten.....	- 56 -
<b>11. Coöperatie tussen interne en externe auditoren</b> .....	<b>- 57 -</b>
11.1 Een effectieve coöperatie.....	- 57 -
11.2 Soorten samenwerkingsvormen .....	- 59 -
11.3 Relatie tussen de interne audit en het audithonorarium .....	- 60 -
11.4 Determinanten .....	- 61 -
II. Kwantitatief onderzoek .....	- 63 -
<b>12. Audithonorarium</b> .....	<b>- 63 -</b>
12.1 Steekproeftrekking.....	- 63 -

12.2 Databeschrijving .....	- 65 -
12.3 Hypothesen en modelvorming .....	- 68 -
12.3.1 Hypothesen .....	- 68 -
12.3.2 Modelvorming .....	- 69 -
12.4 Regressiemodellen .....	- 70 -
<b>12.4.1 Enkelvoudige regressie</b> .....	- 70 -
<b>12.4.2 Meervoudige regressie</b> .....	- 71 -
<b>12.4.3 Meervoudige regressie met significante variabelen</b> .....	- 74 -
12.5 Bespreking van de resultaten en conclusies .....	- 77 -
12.5.1 Enkelvoudige regressie .....	- 77 -
12.5.2 Meervoudige regressie .....	- 77 -
12.5.3 Meervoudige regressie met de significante variabelen .....	- 79 -
<b>13. Conclusie</b> .....	<b>- 81 -</b>
<b>LIJST VAN GERAADPLEEGDE BRONNEN</b> .....	<b>- 83 -</b>
<b>OVERZICHT TABELLEN, GRAFIEKEN EN FIGUREN</b> .....	<b>- 87 -</b>
<b>BIJLAGEN</b> .....	<b>- 89 -</b>
BIJLAGE 1: BEVOORRECHTE GETUIGEN .....	- 89 -
BIJLAGE 2: VRAGENLIJST EXTERNE AUDITOREN .....	- 91 -
BIJLAGE 3: VRAGENLIJST INTERNE AUDITOREN .....	- 93 -
BIJLAGE 4: ENQUÊTE .....	- 95 -
BIJLAGE 5: VERLOOP VAN ENQUÊTE .....	- 103 -



# DEEL 1: ONDERZOEKSOPZET

## 1. Praktijkprobleem

### 1.1 Inleiding

Alle ondernemingen onderworpen aan de Belgische boekhoudwet zijn verplicht een jaarrekening op te maken ( Art. 10, § 1 Boekhoudwet). De jaarrekening omvat de balans, de resultatenrekening en de toelichting. Deze documenten vormen een geheel (Art. 22 Jaarrekeningbesluit). In de jaarrekeningen kunnen fouten voorkomen die te wijten zijn aan misrekeningen ofwel fouten met de intentie om fraude te plegen. Deze kunnen voorkomen doordat managers hun eigen belangen nastreven. Dit brengt op zijn beurt belangenconflicten met zich mee die optreden tussen het management van het bedrijf en externe partijen zoals de aandeelhouders. Controlemechanismen zowel intern als extern kunnen dit soort problemen voorkomen. Het is een onderneming best aangeraden om controle door een onafhankelijke partij te laten doen om zo agencyproblemen in te perken (Vuniarti, 2011).

De grote vennootschappen (art. 15 W. Venn.) zijn verplicht een bedrijfsrevisor aan te stellen. Een vennootschap is groot en moet een bedrijfsrevisor benoemen wanneer haar gemiddeld personeelsbestand meer dan 100 bedraagt of zij meer dan één van de volgende criteria overschrijdt:

- Jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50
- Jaaromzet (exclusief btw): 7.300.000 euro
- Balanstotaal: 3.650.000 euro

Interne controlesystemen kunnen de bedrijfswaarde van een onderneming sterk beïnvloeden (Campbell et al, 2006).

*'Internal Controls (ICs) are the backbone of any thriving, dynamic organization'* (Atwood et al, 2012).

Elke organisatie heeft een intern beheersingssysteem. Tot dat interne beheersingssysteem kan ook een interne auditdienst behoren die o.a. de effectiviteit van de andere elementen van het intern beheersingssysteem evalueert. Voor grote ondernemingen is het hebben van een eigen interne auditdienst sterk aan te raden. De Belgische Corporate Governance Code voor beursgenoteerde ondernemingen legt die verplichting op, maar er kan door het 'pas toe of leg uit' principe van afgeweken worden; wel moet de noodzaak van de invoering van een interne auditfunctie minstens jaarlijks beoordeeld worden (Belgische Corporate Governance Code 2009, 5.2./17). Voor andere ondernemingen uit de niet-financiële sector is er geen verplichting

Uit onderzoek blijkt dat bedrijven die volledig afhankelijk zijn van een externe audit en dus geen beroep doen op een eigen interne audit, minder goed zijn in het detecteren van fraude dan de ondernemingen die een goed functionerende interne auditsysteem hebben. Dit onderzoek beweert tevens dat het hebben van een interne auditor effectiever is dan enkel een externe auditor aan te stellen (Coram, Ferguson & Moroney, z.d.).

Er zijn duidelijke richtlijnen omtrent de bepaling van het ereloon van bedrijfsrevisoren in het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren. Volgens Artikel 23 van het KB moet het bedrag van het ereloon bepaald worden in functie van de complexiteit van de opdracht, de aard, de reikwijdte en de omvang van de prestaties die, in naleving van de normen van het instituut, vereist zijn. Het al dan niet bestaan van een interne auditdienst kan daar invloed op hebben, al naar gelang de relatie tussen de interne en externe auditors.

## **1.2 Probleemstelling**

In Mohamed et al. (2012) wordt de relatie van de interne auditor met de externe auditor vanuit twee perspectieven bekeken. Enerzijds vanuit een substitutietheorie en anderzijds vanuit een complementair perspectief. Wat de substitutietheorie betreft, zorgt een actieve interne auditfunctie voor minder werk dat door de externe auditor verricht moet worden. Hierdoor wordt er op kosten bespaard en zal het honorarium van de externe auditor lager komen te liggen. Aan de andere kant pleit het complementair perspectief dat een hogere investering in interne audit oftewel een goed functionerende interne auditdienst, geassocieerd wordt met hogere audit fees. Dit o.a. omwille van de kritische kijk van de interne auditdienst die de externe auditor tot meer controlewerk stimuleert.

Het doel van dit onderzoek is nagaan welk effect het meest doorweegt op de audithonoraria in België. Primeert het kritisch karakter van de interne auditor dat de externe auditor stimuleert tot meer controlewerk en een hoger honorarium of leidt een goede interne auditdienst tot een lager honorarium van de externe auditor? De relatie die er bestaat tussen de interne auditor en de honoraria van de externe auditor werd internationaal reeds eerder uitgebreid bestudeerd, met uiteenlopende resultaten. Oudere studies tonen aan dat er geen of een negatieve relatie is tussen de interne auditor en externe *audit fees*. Recente studies daarentegen staven dat er een positief verband is tussen beide (Prawitt et al. ,2011).

Dit kan misschien mede verklaard worden door het feit dat oudere studies enkel de grootte van de interne auditfunctie gebruikten als indicator om de relatie tussen interne audit en externe *audit fees* te verklaren. In Prawitt et al. (2011) gebruiken ze meer gedetailleerde data zoals aantal uren dat de interne auditor gebruikt bij het assisteren van de externe auditor en tijd die wordt besteed aan de interne controle waarop de externe auditor zich gaat baseren.

Interne auditors spelen een cruciale rol als een intern controleorgaan binnen een organisatie. Zij zorgen er mee voor dat de onderneming een kwalitatief en deugdelijk bestuur (Corporate Governance) handhaaft. Zij dienen om interne controleproblemen en fraude binnen een organisatie te reduceren tot het minimum. Externe auditors en interne auditors kunnen op twee manieren samen tewerk gaan. In Prawitt et al. (2011) vermelden ze het volgende:

*'External auditing standards (e.g., SAS No. 65 and AS 5) permit the external auditor to employ internal auditors in two ways: (1) employing the direct assistance of internal auditors in performing audit tasks, and (2) relying on relevant work previously completed by the internal audit function to reduce the amount of additional evidence the external auditor must obtain. In order to use either method, the standards require that IAFs have sufficient competency and objectivity.'* (Prawitt et al. 2011)

Zoals reeds vermeld kan een goede interne auditdienst de kosten voor het aanstellen van een externe auditor reduceren. Deze kostenbesparing kunnen ze doorrekenen aan de klant onder de vorm van lagere *audit fees* ofwel kunnen externe auditors dit voor zichzelf houden en dus geen lagere *audit fee* vragen. Aangezien de auditmarkt competitief is, zal men tenminste een deel van de kostenbesparing doorrekenen aan de klant en dus een lagere audit fee vragen (Prawitt et al. 2011).



## **2. Onderzoeksvragen en methodologie**

### **2.1 Centrale onderzoeksvraag**

De centrale onderzoeksvraag van deze masterproef wordt als volgt gedefinieerd: "Wat is de invloed van de interne audit op het honorarium van de externe auditor?". Bij aanvang komen de begrippen interne en externe auditor aan bod. Vervolgens gaan wij dieper in op het samenwerkingsverband tussen de auditoren en trachten wij de theoretische achtergrond te achterhalen. Vanuit de literatuurstudie wordt er onderzocht welke determinanten een invloed hebben op het audithonorarium van de externe auditor. Deze determinanten vloeien voort uit zowel de vraagzijde, zoals de ondernemingsgrootte, ondernemingsrisico of de aanwezigheid van een interne auditdienst, als de aanbodzijde, zoals de grootte van het auditkantoor.

### **2.2 Deelvragen**

Door op een systematische manier oplossingen te formuleren op de deelvragen trachten wij een antwoord te vinden op de centrale onderzoeksvraag. Allereerst worden de begrippen interne auditor en externe auditor bondig verklaard. Hierbij gaan wij de beroepen bondig definiëren en de taken en verantwoordelijken toelichten. De verschillen en overeenkomsten van beide beroepen worden ook aangehaald.

#### *Deelvraag 1: Interne audit vs. Externe audit?*

De tweede deelvraag behandelt de coöperatie tussen de interne en externe auditoren. Externe auditoren kunnen de werkzaamheden van de interne auditoren gebruiken tijdens de jaarlijkse audit. Er zijn determinanten die het besluit van de externe auditoren kunnen beïnvloeden zoals de gepercipieerde objectiviteit van de interne auditor. Tevens worden de factoren besproken die een effectieve coöperatie promoten. Ten slotte komen de voordelen aan bod die een effectieve coöperatie te bieden heeft.

#### *Deelvraag 2: Welk samenwerkingsverband bestaat er tussen de interne audit en de externe auditor?/ Hoe verloopt de coöperatie tussen de interne en externe auditor?*

Voor de samenwerking tussen de interne en externe auditoren is er heel wat regelgeving. In deze deelvraag, wat laat het wettelijk kader toe, worden de interne en externe controlenormen toegelicht. Wetten, normen en aanbevelingen worden vanuit beide perspectieven in kaart gebracht.

#### *Deelvraag 3: Wat laat het wettelijk kader toe?*



In de laatste deelvraag wordt het audithonorarium bestudeerd. Er zijn vele determinanten die het audithonorarium bepalen. Wij gaan de invloed van de interne audit op het honorarium trachten te achterhalen door het voeren van een regressieanalyse en zo steun te vinden voor ofwel de substitutietheorie ofwel de complementariteitstheorie. Interne audit en het audithonorarium worden door de meerderheid van de onderzoekers gezien als substituten. In enkele onderzoeken beschouwt men ze als complementen van elkaar.

*Deelvraag 4: Wat bepaalt het audithonorarium?*

### **2.3. Methodologie**

Voor het beantwoorden van de onderzoeksvragen wordt, op basis van de literatuurstudie, een selectie gemaakt van een aantal mogelijke determinanten van de relatie tussen de interne en de externe audit en de mogelijke invloed daarvan op het audithonorarium. Die determinanten werden bevraagd door middel van een elektronische enquête bij interne en externe auditors (waaraan uiteindelijk 112 personen deelnamen), twee interviews en een kwantitatieve analyse van honorariumgegevens.

#### *2.3.1 Literatuurstudie*

Om een inzicht te verwerven in de auditwereld, wordt er een literatuurstudie uitgevoerd. De deelvragen worden door middel van reeds gedane onderzoeken uiteengezet. De impact van de determinanten die zijn opgenomen in de onderzoeken worden beschreven. Voor de literatuurstudie wordt er gebruik gemaakt van databanken (EBSCOHost), internetbronnen (Google Scholar & Google Books), websites van instituten (Instituut van de Bedrijfsrevisoren & Instituut van de Interne Auditors) en wetboeken.

#### *2.3.2 Empirisch onderzoek*

Het empirisch gedeelte bestaat uit een kwalitatief en een kwantitatief onderzoek. Voor het kwalitatief onderzoek is er een elektronische enquête afgenomen bij interne en externe auditoren. De contactgegevens van de externe auditors zijn geraadpleegd via de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. De interne auditors zijn met behulp van het instituut van interne auditors gecontacteerd. Er zijn twee persoonlijke interviews afgenomen bij dhr. Vanstraelen en dhr. Asselberg (opgenomen in bijlage). Naast een kwalitatief onderzoek bevat het empirisch gedeelte een kwantitatief onderzoek. Er zijn enkelvoudige en meervoudige regressies uitgevoerd om de impact van de determinanten op het audithonorarium te achterhalen. De regressies zijn door middel van het statistische computerprogramma SPSS uitgevoerd. Voor de gegevens van de beursgenoteerde ondernemingen is de Bel- First databank geraadpleegd. Voor de aanwezigheid van een interne auditor is het Corporate Governance Charter via de website van de ondernemingen geraadpleegd.

## DEEL 2: LITERATUURSTUDIE

### 3. Interne auditor vs. Externe auditor

#### 3.1 Interne auditor

De interne audit wordt verricht door iemand die personeelslid is van de organisatie of in functie van de organisatie optreedt. Het instellen van een interne auditfunctie is vereist voor beursgenoteerde ondernemingen door de Corporate Governance Code. De interne audit richt zich niet op de getrouwheidsverklaring, maar op doeltreffendheid, risicobeheersing, compliance, ... Het beroep van interne auditor is internationaal erkend dankzij het instituut van interne auditoren (IIA). De *Institute of internal auditors* wordt internationaal erkend als een betrouwbaar orgaan dat richtlijnen uitvaardigt en dat normen en definities heeft uitgewerkt die de taken en verantwoordelijkheden van interne auditors onderbouwen en richtlijnen geven aan de beroepsbeoefenaars.

De definitie van de interne audit wordt volgens de IIA als volgt omschreven:

*"Interne audit is een onafhankelijke en op objectieve wijze zekerheidverstreckende en raadgevende activiteit. Deze is in het leven geroepen om een meerwaarde te bieden en een verbetering te bewerkstelligen van de werking van een organisatie. Zij helpt een organisatie bij het realiseren van haar doelstellingen door, via een systematische en gedisciplineerde aanpak, de doeltreffendheid van het risico- en controlebeheer en de beleidsprocessen te evalueren en te verbeteren."*

Volgens de *internationale controlestandaard 610* zijn interne auditoren personen die de activiteiten van de interne auditfunctie uitvoeren. Interne auditoren kunnen tot een interne afdeling of een soortgelijke functie behoren. De interne auditfunctie wordt omschreven als een toetsende activiteit opgezet of verleend als een dienst aan een entiteit. Onderzoeken, evalueren en monitoren van de adequaatheid en effectiviteit van de interne beheersing behoren tot de taken van de interne auditfunctie.

Voor de interne auditoren is er een deontologische code opgesteld door het instituut van de interne auditoren. Deze is noodzakelijk en verantwoord voor de professionele uitoefening van interne audit. De deontologische code omvat twee essentiële componenten, de principes die relevant zijn voor de professionele uitoefening van interne audit en de gedragsregels die de interne auditoren verondersteld worden na te leven. Deze laatste zijn een hulp bij de omzetting van de principes in praktische toepassingen en zijn bedoeld als richtlijn voor het ethische gedrag van de interne auditoren ([www.theiia.org](http://www.theiia.org), 2012).

Integriteit, objectiviteit, vertrouwelijkheid en bekwaamheid vormen de eerste component. Integriteit is belangrijk voor het creëren van vertrouwen en dient als basis voor de betrouwbaarheid van interne auditoren. Bij de vorming van hun oordeel moeten interne auditoren zo objectief mogelijk zijn en niet beïnvloed worden door hun eigen belangen of door derden.

Interne auditoren moeten de waarde en de eigendom van de door hen ontvangen informatie eerbiedigen en deze niet kenbaar maken zonder de vereiste toelating. Een laatste principe is de bekwaamheid van interne auditoren. Er wordt gebruik gemaakt van de kennis, de vaardigheden en de ervaring nodig voor de uitvoering van de interne auditprestaties. De tweede component van de deontologische code zijn de gedragsregels. Enkele van deze gedragsregels zijn de naleving van de wet, niets aanvaarden dat schade toebrengt aan hun professioneel oordeel, voorzichtig zijn bij het gebruik en de bescherming van de informatie enz....(<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>)

### *3.1.1 Taken en verantwoordelijkheden*

De taken van de interne auditor omvatten verantwoordelijkheden inzake de beleidsprocessen, naleving van de regelgeving en risicobeheer en interne beheersing. Bovendien is het raadzaam dat de interne auditor verslag uitbrengt aan het auditcomité. Het uitvoeren van evaluaties en formuleren van adequate aanbevelingen om het beleidsproces te verbeteren, het opnemen van evaluaties in het controleprogramma van de naleving binnen specifieke domeinen die juridische kwesties met zich meebrengen en het bijstaan van het management en het auditcomité door verbeteringen voor te stellen inzake de adequaatheid van het risicobeheer en het controleproces zijn verantwoordelijkheden van de interne audit (Corporate Governance code, 2009).

Kortom voert de interne auditor de interne audit uit van een onderneming. De interne controle wordt volgens de algemene controlenormen gedefinieerd als het geheel van de methodes en procedures die door de leidinggevende of uitvoerende organen van een onderneming worden uitgewerkt. Deze moeten ervoor zorgen dat de zaken ordelijk en efficiënt verlopen, belangenconflicten en misbruik van goederen vermeden worden doordat afdoende procedures worden aangewend. Bovendien moeten fraude en vergissingen voorkomen of opgespoord worden en moeten de boekhoudregistraties volledig en correct zijn. Ten slotte moeten de methodes en procedures ervoor zorgen dat de financiële inlichtingen betrouwbaar zijn en binnen de vastgestelde termijnen worden opgesteld (IBR, 2007).

### 3.2 Externe auditor

Alle vennootschappen die de criteria van de jaargemiddelde van het personeelsbestand, jaarlijkse omzet en balanstotaal overschrijden, bepaald in het wetboek van vennootschappen, dienen een externe auditor als commissaris aan te stellen (Art. 15,141 en 142 W. Venn.). Deze ondernemingen die de criteria overschrijden behoren tot de grote ondernemingen, tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt (art.15, §1 W. Venn.). De geconsolideerde jaarrekening wordt gecontroleerd door de externe auditor van de consoliderende vennootschap of door een aangewezen bedrijfsrevisor, benoemd door de algemene vergadering (Art. 146 W. Venn.).

De bedrijfsrevisor is, volgens het Instituut van de bedrijfsrevisoren, een onafhankelijke en onpartijdige deskundige ten dienste van ondernemingen, publieke overheden en talrijke organismen uit de non-profitsector. De verslagen die een externe auditor maakt zijn bestemd voor verschillende belanghebbenden zoals investeerders, werknemers, leveranciers klanten, enz.

De hoedanigheid van de externe auditor wordt toegekend door het Instituut van de bedrijfsrevisoren (IBR). Enkel de leden van het instituut mogen de titel van bedrijfsrevisor voeren (Art.7 W.Venn.). Het IBR is een publiekrechtelijke beroepsorganisatie opgericht bij wet van 22 juli 1963. Het doel van het instituut van de bedrijfsrevisoren wordt bepaald in artikel 2 van wet van 22 juli 1963 en luidt als volgt:

“Het Instituut heeft ten doel : te waken voor de opleiding en te voorzien in de bestendige organisatie van een korps specialisten die bekwaam zijn de functie van bedrijfsrevisor te vervullen zoals deze bepaald wordt in artikel 3, met al de vereiste waarborgen in zake bevoegdheid, onafhankelijkheid en beroepseerlijkheid (en toezicht uit te oefenen op de behoorlijke uitvoering van aan de leden toevertrouwde opdrachten.)” (Art. 2 Wet van 22 juli 1963)

Vooraleer de hoedanigheid van de externe auditor kan worden toegekend zijn er een aantal vereisten. Zo moet men over de Belgische nationaliteit beschikken of zijn/haar woonplaats in België hebben. Men moet ten minste 25 jaar en ten hoogste 65 jaar oud zijn. Tevens moet men niet beroofd zijn geweest van de burgerlijke en politieke rechten, niet in staat van faillissement verklaard geweest zijn zonder eerherstel te hebben bekomen en geen zelfs voorwaardelijke gevangenisstraf van tenminste drie maanden hebben opgelopen voor bepaalde misdrijven<sup>1</sup>. Verder is het bezitten van een Belgisch universitair diploma een ander vereiste. Men moet zijn/haar stage beëindigd hebben en geslaagd zijn voor een bekwaamheidsexamen. Een laatste vereiste is het afleggen van een eed bij de inschrijving op de lijst van het instituut voor de rechtbank van eerste aanleg van zijn/haar woonplaats (Art. 4 Wet van 22 juli 1963).

De externe auditor brengt jaarlijks een verslag uit over het getrouw beeld van de financiële overzichten op de algemene vergadering van de aandeelhouders. Tevens moet de bedrijfsrevisor

---

<sup>1</sup> Vermeld in artikel 1 van het Koninklijk besluit nr. 22 van 24 oktober 1934.

vermelden of de onderneming de statuten en het Belgische wetboek van vennootschappen naleeft en het jaarverslag voldoet aan de wettelijke bepalingen. Indien de onderneming een geconsolideerde jaarrekening opstelt moet de externe auditor een dergelijk verslag ook uitbrengen over de geconsolideerde jaarrekening. De externe auditor draagt de verantwoordelijkheid voor het oordeel dat hij tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten en voor alle interne controlewerkzaamheden waarop hij heeft gesteund (Maeyaert et al., 2010).

### *3.2.1 Taken en verantwoordelijkheden*

De hoofdtaak van de bedrijfsrevisor wordt bepaald in artikel 4 van de wet van 22 juli 1953:

*"De bedrijfsrevisor heeft als hoofdtaak alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze, alle revisorale opdrachten te vervullen met betrekking tot financiële overzichten, verricht met toepassing van of krachtens de wet."* (Art.4, Wet van 22 juli 1953)

### *3.2.2 Onafhankelijkheid*

Titel VII van het wetboek van vennootschappen en boek III van het Algemeen uitvoeringsbesluit zijn volledig gewijd aan de controle van de jaarrekening en de onafhankelijkheid van de commissaris.

Volgens Art. 6 van het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 mag de bedrijfsrevisor geen enkele opdracht uitvoeren die de onafhankelijkheid of vertrouwensrelatie in het gedrang zou brengen. De externe auditor mag slecht een opdracht uitvoeren en een verslag of oordeel geven als onpartijdigheid gewaarborgd blijft door rechtschapen en een objectieve houding (Art. 8 KB 10 januari 1994).

Bedreigingen voor de onafhankelijkheid worden beschreven in IFAC conceptual Framework in Code of Ethics. 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. Volgens de IBR norm moet de commissaris 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 die vatbaar is voor een inbreuk op de onafhankelijkheid. De bedrijfsrevisor moet ervoor zorgen dat er veiligheidsmaatregelen worden toegepast om deze risico's te beperken. Indien door deze risico's de onafhankelijkheid in gevaar wordt gebracht, mag de bedrijfsrevisor of het bedrijfsrevisorenkantoor de wettelijke controle niet uitvoeren (IBR Norm p.3.8).

Volgens de IFAC zijn er vijf factoren die een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor. Deze zijn eigenbelang (*Self-interest*), zelftoetsing (*Self-review*), belangenbehartiging (*Advocacy*), familiariteit (*Familiarity*) en intimidatie (*intimidation*).

### 3.3 Verschillen en overeenkomsten

Volgens Pop & Bota-avram (z.d.) zijn er een aantal overeenkomsten en verschillen tussen beide beroepen. Wat betreft de overeenkomsten worden beide beroepen gereguleerd door een aantal specifieke internationale standaarden en normen. Verder is het risico voor beide partijen een belangrijk element bij het planningsproces. Zowel voor de interne als voor de externe audit is de onafhankelijkheid van belang. Tevens zijn ze beide betrokken bij het interne controlesysteem van een organisatie. Een laatste overeenkomst volgens Pop & Bota- avram (z.d.) zijn de auditverslagen. Beide auditoren presenteren de resultaten van hun activiteiten door middel van auditverslagen. De belangrijkste verschillen worden in onderstaand tabel weergegeven aan de hand van de verschillende criteria 's.

CRITERIA	INTERNE AUDIT	EXTERNE AUDIT
POSITIE IN DE ONDERNEMING	De interne auditoren maken deel uit van de organisatie. Hun primaire klanten zijn het management en de RVB.	Externe auditoren maken geen deel uit van de organisatie
DOELSTELLINGEN	Doelstellingen worden bepaald door professionele standaarden, de RVB en het management. De interne auditor biedt een dienst aan de organisatie door het helpen bereiken van hun doelstellingen, het verbeteren van hun activiteiten, risicomanagement, interne controles en governance processen.	Doelstellingen worden bepaald door hun statuut en de RVB. De primaire doelstelling van externe auditoren is het voorzien van een onafhankelijke auditopinie over de jaarrekening van de onderneming.
ONAFHANKELIJKHEID	Interne audit moet onafhankelijk zijn van de auditactiviteiten.	Externe audit is onafhankelijk van de klant en de organisatie.
AANPAK INTERNE CONTROLE	Interne audit houdt alle aspecten in over het interne controlesysteem van de organisatie.	Externe audit ziet het interne controlesysteem over de financiële rapportering vanuit een materialiteitsperspectief.
TOEPASSEN VAN AUDIT	Interne audit dekt alle transacties van de organisatie.	Externe audit dekt enkel de activiteiten die een belang hebben bij de jaarrekening/financiële resultaten en de prestatie van de onderneming.
FREQUENTIE VAN AUDIT	Interne audit vindt tijdens het volledige jaar plaatst.	Externe audit vindt voornamelijk op het einde van het jaar plaats.
AANPAK VAN RISICO	Het belang van risico is heel hoog bij de planning van interne auditactiviteiten.	Externe audit gebruikt de informatie over risico voor het bepalen van auditprocedures.
AANPAK VAN FRAUDE	Interne audit is betrokken/bezorgd bij fraude die kunnen voortvloeien uit alle activiteiten van de organisatie.	Externe audit is enkel betrokken bij fraude die kan voortvloeien uit financiële aspecten van de organisatie.

**Tabel 1:** verschillen tussen de interne en externe audit

**Bron:** Pop, A., Bota-avram, C. & Bota-avram, F. (z.d.)



## 4. Coöperatie tussen interne en externe auditoren

Volgens Mihret & Admassu (2011) is er een stijgende behoefte aan interactie tussen de raad van bestuur, het management, de interne en externe audit. Deze vormen de vier componenten van corporate governance. Interne audit wordt gezien als een hulpbron voor de drie andere componenten. De belangrijke vraag voor externe auditoren is het al dan niet gebruik maken van de werkzaamheden van interne auditoren. Bedrijfsrevisoren maken minder gebruik van het werk van interne auditoren dan cliënten wensen (Brody, 2012). Volgens de Institute of Internal Auditors (IIA) is de ideale situatie wanneer de interne en externe auditoren periodiek samenkomen om te discussiëren over gemeenschappelijke belangen, voordelen van hun complementaire vaardigheden, gebieden van expertise en perspectieven.

### 4.1 Een effectieve coöperatie

Een effectieve coöperatie bestaat uit *Commitment*, *Consulting*, *Communication* en *Confidence*. Effectieve coöperatie tussen interne en externe auditoren kan enkel bereikt worden wanneer beide partijen toegewijd zijn aan het ontwikkelen van een gecoördineerde en effectieve auditdienst. Interne en externe auditoren hebben elk hun taken en verantwoordelijkheden die wel eens elkaar kunnen overlappen. Om een effectieve coöperatie te kunnen realiseren moeten auditoren bereid zijn om flexibel te werken zodat het werk behoorlijk gecoördineerd kan zijn. Een tweede factor, *Consulting*, houdt in dat een regelmatige samenkomst/overleg/raadpleging tussen interne en externe auditoren een basis biedt voor het identificeren van opportuniteiten bij een coöperatie. Het auditcomité kan een belangrijk forum zijn voor het promoten van coöperatie tussen de auditoren. Wederzijdse communicatie is een ander belangrijk element dat leidt tot een effectieve coöperatie. Regelmatige en open communicatie tussen interne en externe auditoren is essentieel voor een succesvolle coöperatie (Brody, 2012). Auditoren kunnen op een formele en informele manier/wijze communiceren. Onder formele communicatie wordt o.a. regelmatige bijeenkomsten en communicatie van toekomstplannen verstaan. Men zou op een informele manier moeten communiceren bij het verschijnen van problemen omtrent gemeenschappelijke belangen. Indien er communicatieproblemen zijn tussen interne en externe auditoren kunnen deze een negatieve impact hebben op de effectiviteit van de audit (Brody, 2012). Effectieve communicatie reduceert het dubbele werk (Whittington, 1989), verhoogt de detectie van werknemersfraude (Calderon & Green, 1994) en creëert vertrouwen tussen de auditoren (Zain, Subramaniam & Stewart, 2006). Een laatste factor is de aanwezigheid van wederzijds vertrouwen tussen interne en externe auditoren. Elke stap dat men onderneemt moet op een professionele en betrouwbare manier gebeuren (national audit office, z.d.).



## 4.2 Soorten samenwerkingsvormen

De interactie tussen de interne en externe auditoren is een belangrijke component van de relatie tussen de raad van bestuur, het management, de interne en de externe auditoren. Er zijn verscheidene factoren die het type van samenwerking tussen interne en externe auditoren kunnen bepalen zoals de grootte van het interne auditdepartement, het charter, het strategisch plan en de wil van het management voor de samenwerking van beide beroepen. Men vindt in de literatuur vier constellaties. Het beste type wordt gekozen aan de hand van enkele factoren en deze verschillen van onderneming tot onderneming.

Een eerste vorm van samenwerking is de '*no relationship*'. De interne audit heeft geen relatie met de externe auditoren. De scope van hun werk is verschillend en gescheiden. In het interne auditcharter wordt er van de interne auditafdeling niet verwacht dat zij externe auditor ondersteunen. Wanneer er door de grootte van de interne auditafdeling of reikwijdte van het werk, een volledige inzet van middelen wordt gevraagd om aan de verwachtingen van het management te voldoen, is het voor interne en externe auditoren beter om niet samen te werken. Er kan wel een interactie zijn tussen de interne audit en de externe auditor door middel van vergaderingen en delen van informatie, maar het doel van beide groepen is niet gecoördineerd en het ene zal geen directe hulp verschaffen aan het andere. Het voordeel van het niet hebben van een relatie is dat beide auditoren zich focussen. De interne auditoren focussen zich op de behoeften van de onderneming. De externe audit richt zich op de financiële diensten en de financiële advisering over lopende of nieuwe boekhoudregelgevingen voor het management en het auditcomité. Er is een duidelijke scheiding tussen de taken van beide beroepen.

Een tweede vorm is de kostenvoordeelrelatie (*Cost- Benefit Relationship*). Het werk dat wordt verricht door het interne auditdepartement is gebaseerd op een *return on investment* (ROI) van de uren die aan de externe auditor zijn besteed. Het werk van interne auditoren zorgt voor een daling in de externe audit fees. De *Cost- Benefit relationship* verklaart de ondersteuning en interactie tussen de interne en externe auditoren door een rechtstreekse return op de investering. De interne auditafdeling bespreekt met het management welke activiteiten ze kunnen uitvoeren met de externe auditoren die tot besparingen kunnen leiden. Voorbeelden zijn de interne controlebeoordeling en ondersteuning bij certificering van jaarrekeningen. De interne audit departementen die een kostenvoordeelrelatie aannemen zijn resultaatgericht en streven een kostenvoordeel na.

Gedeelde relatie (*Sharing Relationship*) is een derde vorm. De interne en externe auditoren creëren een samenwerkingsverband om het gebruik van de bronnen te maximaliseren. De resultaten van de interne audit worden gedeeld met de externe auditoren. De interne en externe auditoren werken nauw samen zodat de informatie die verkregen wordt, gecommuniceerd kan worden naar de groepen en de resultaten geïmplementeerd kunnen worden in hun plannen. Auditprogramma's, auditplannen en auditverslagen zijn voorbeelden van typische gedeelde informatie. De *Sharing relationship* laat de interne auditafdeling toe ononderbroken zijn eigen jaarlijkse auditplan te verbeteren. De interne auditor is op de hoogte van de onderwerpen die herzien moeten worden.

Ten slotte is er de *partnership relationship*. Bij deze vorm van relatie is er een nauwe samenwerking tussen de interne en de externe auditors. Voortdurende communicatie en gezamenlijke planning kunnen niet ontbreken bij deze samenwerkingsvorm. Elke taak waarbij beide groepen belang hebben wordt zorgvuldig gepland. Het ultieme doel is ervoor zorgen dat de synergie die men bekomt door samen te werken, de verschillen in beide beroepen doet overtreffen. Een voordeel van de *partnership relationship* is dat de resultaten van zowel de inspanningen van de interne als externe auditoren beter gecoördineerd zijn. De kennis van beide groepen vloeit tussen de twee groepen om een verbeterd eindresultaat te bekomen.

### **4.3 Voordelen van coöperatie**

Een coöperatie tussen interne en externe auditoren kan vele voordelen teweegbrengen. Deze voordelen kunnen verschillen van organisatie tot organisatie. Doordat de auditrollen en vereisten duidelijker worden begrepen door beide partijen kan er een effectievere audit plaatsvinden. Een coöperatie verlaagt de auditlast, wat op zijn beurt resulteert in minder verstoring. Volgens het onderzoek van Felix et al. (2001) vindt er een reductie van de audit fee met 18 percent plaats bij een coöperatie tussen interne en externe auditoren. Hierdoor investeren klanten meer in hun auditdepartementen en verwachten ze van de externe auditoren een audit fee reductie vermits de prestaties van de externe auditor verminderen (Brody, 2012). Tevens zijn interne en externe auditoren beide beter geïnformeerd over de risico's van een organisatie. Dit kan leiden tot een effectievere auditprestatie en bijgevolg kan er meer waardevolle advies verleend worden aan het management. Een ander voordeel dat coöperatie biedt is het beter begrijpen van resultaten die voortvloeien uit het werk van beide partijen. Tevens kan men hierdoor beter geïnformeerd zijn voor toekomstige werkprogramma's. Al deze voordelen verhogen de effectiviteit van de audit en laten het senior management toe om diensten van hoge kwaliteit te ontvangen.

Naast bovengenoemde voordelen voorziet het Instituut voor de bedrijfsrevisoren (2009) bijkomende voordelen van een samenwerking tussen interne en externe auditors op het vlak van risicobeheer. Het gebruik van een gemeenschappelijke methodologie, een gemeenschappelijke boodschap aan de raad van bestuur en/of het auditcomité, transparantie op het vlak van risicobeheer en risicobeoordeling via het gebruik van interne en externe informatie zijn de belangrijkste voordelen die een samenwerking tussen interne en externe auditoren kunnen teweegbrengen.

#### 4.4 Determinanten

In de literatuur vinden we heel wat determinanten/ factoren die bepalen of externe auditoren gebruik zullen maken van het werk van interne auditoren. Volgens Brown (1983) zijn de belangrijkste factoren de onafhankelijkheid en werkprestatie. Abdel-Khalik, Snowball en Wragge (1983) sluiten zich aan bij Brown (1983). De onafhankelijkheid van de interne auditor is volgens hun de belangrijkste determinant dat bepaalt of een externe auditor zich zal baseren op het werk van de interne auditor. In tegenstelling tot deze auteurs vindt Schneider (1984) dat prestatie belangrijker is dan onafhankelijkheid. Tevens vindt Schneider (1984) dat objectiviteit een andere belangrijke factor is. Bovendien vinden Munro & Stewart (2010) dat de raadgevende activiteit van een interne auditfunctie een impact kan hebben op de objectiviteit en het besluit van de externe auditor kan beïnvloeden.

Objectiviteit, competentie en werkprestatie zijn factoren die evenzeer beschreven staan in de controlenormen. Er zijn in verschillende onderzoeken bijkomende determinanten gevonden die het besluit van de externe auditoren over het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditoren kunnen beïnvloeden. De beschikbaarheid en kwaliteit van de interne auditor (Felix et al. 2001), druk door klanten om interne auditdiensten te gebruiken (Felix et al. 2011; Gramling & Maletta, 2005), vergoeding van de interne auditor en taaksubjectiviteit (DeZoort et al. 2001) en risico (Felix et al. 2001) zijn enkele van de bijkomende determinanten. Hoe meer tijd een interne auditor kan besteden tijdens de audit van de jaarrekening hoe groter zijn bijdrage kan zijn. Sommige cliënten voorzien ruim interne audit tijd om directe assistentie te bieden aan de externe auditor terwijl anderen gelimiteerd beschikbaar zijn tijdens de audit van de jaarrekening. Interne auditkwaliteit moet van voldoende niveau zijn zodat externe auditoren er beroep op kunnen doen (Felix et al. 2001).

Risico is een belangrijke determinant die wordt besproken in de onderzoeken van Maletta (1993), Maletta & Kida (1993) en Felix et al. (2001). Wanneer er een laag risico is kunnen simpele determinanten zoals de beschikbaarheid van de interne auditoren significant zijn bij het beïnvloeden van het besluit van externe auditoren. Terwijl in hoog risico situaties, de complexe factoren zoals de interne auditkwaliteit, objectiviteit en werkprestatie tevoorschijn komen als de primaire factoren (Maletta, 1993; Felix et al., 2001). Maletta & Kida (1993) vinden dat het besluit van externe auditoren, om het werk van interne auditoren te gebruiken, in hoog risico situaties afhangt van het accounting controlebeleid en procedures binnen de geauditeerde omgeving. Felix et al. (2001) besluiten dat de interne auditkwaliteit belangrijker zal zijn in een situatie met een hogere inherent risico dan in een situatie waar het lager is.

Brody (2012) beweert dat een negatieve ervaring met een voorgaande coöperatie ervoor zorgt dat de interactie tussen interne en externe auditoren als zinloos of inefficiënt worden beschouwd. Bijgevolg kan het hebben van een negatieve ervaring zowel de effectiviteit als de efficiëntie van de onafhankelijke audit beïnvloeden door het beperken van de bereidheid tot samenwerking van de externe auditor. Een overzicht van bovengenoemde determinanten worden weergegeven in onderstaand tabel:

<b>Belangrijkste determinanten</b>	
Onafhankelijkheid (van de interne auditor)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Brown (1983)</li> <li>• Abdel-Khalik, Snowball &amp; Wragge (1983)</li> </ul>
Werkprestatie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Brown (1983)</li> <li>• Abdel-Khalik, Snowball &amp; Wragge (1983)</li> </ul>
Prestatie Objectiviteit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Schneider (1984)</li> </ul>
Kwaliteit van de audit Beschikbaarheid van de interne auditor	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Felix et al. (2001)</li> </ul>
Risico	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Felix et al. (2001)</li> <li>• Maletta (1993)</li> <li>• Maletta &amp; Kida (1993)</li> </ul>
Vergoeding van de interne auditor	<ul style="list-style-type: none"> <li>• DeZoort et al. (2001)</li> </ul>



## 5. Regelgevend kader

### 5.1 Externe controlenormen

In Europa is er voor de auditnormen een evolutie van nationaal naar internationaal. Vanaf 2007 worden de International Standards of Auditing (ISA) via de nationale normen toegepast voor alle door de wet vereiste audits. Ze zijn verplicht ingevoerd in 2012 voor de beursgenoteerde vennootschappen en zullen pas vanaf 2014 voor de andere vennootschappen worden ingevoerd.

België past een 'monitored self-regulation' systeem toe. Er zijn drie publieke organisaties en drie instituten van beroepsbeoefenaars. Deze laatste zijn het instituut van de bedrijfsrevisoren (IBR), Het instituut van de accountant en belastingconsulenten (IAB) en het beroepsinstituut van de boekhouders en fiscalisten (BIBF). De drie publieke organisaties zijn de Hoge raad voor de economische beroepen, het Advies- en controlecomité op de onafhankelijkheid van de commissaris (ACCOM) en de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI) (Mercken, 2013).

De coöperatie tussen de interne en de externe audit wordt aanbevolen door externe auditstandaarden. Volgens het IBR (2007) mag de bedrijfsrevisor, onder bepaalde voorwaarden en binnen zekere beperkingen, voortgaan op de werkzaamheden van de interne afdeling. Dit omdat de interne afdeling één van de onderdelen van het interne controlesysteem van de onderneming is en omdat het gerechtvaardigd is dubbel gebruik te vermijden indien bepaalde controleprocedures correct werden toegepast. Artikel 16 uit het Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren legt het als volgt uit:

*"Bij de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden kan de bedrijfsrevisor zich enkel laten bijstaan door zijn stagiairs of vaste medewerkers en door andere bedrijfsrevisoren, hun stagiairs en vaste medewerkers. Behoudens uitzonderlijke omstandigheden, schriftelijk behoorlijk gemotiveerd, kan hij geen essentiële elementen van een revisorale opdracht overdragen.*

*Binnen de grenzen bepaald door de gebruikelijke controlenormen, kan de bedrijfsrevisor onder zijn eigen verantwoordelijkheid:*

*a) gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere bedrijfsrevisor of van een persoon die in het buitenland een hoedanigheid bezit die als gelijkwaardig erkend is met deze van bedrijfsrevisor;*

*b) gebruikmaken van de werkzaamheden van een onafhankelijke deskundige uit een andere discipline, indien zijn onderzoek dit vereist;*

*c) beslissen over het gebruik dat hij zou kunnen maken van sommige onderzoeken uitgevoerd door het personeel van de gecontroleerde vennootschap." (Art.16, KB van 10 januari 1994)*

Volgens de *Statement on Auditing Standards no. 65* van de Amerikaanse ASB kan het efficiënt zijn voor de interne en externe auditor om samen te werken indien het werk van interne auditoren een effect kan hebben op de procedures die moeten uitgevoerd worden door de externe auditor. Bedrijfsrevisoren kunnen door middel van procedures de kwaliteit en effectiviteit van het werk van interne auditoren beoordelen. Tijdens de audit kan de externe auditor vragen naar de directe assistentie van de interne auditor. Hierbij kan de interne auditor hulp verlenen onder de vorm van toelichtingen bij de interne controlestructuur. Wanneer er directe assistentie wordt aangeboden, moet de externe auditor de competentie en objectiviteit van de interne auditor evalueren. Bovendien moet de externe auditor volgens SAS no. 65 de interne auditor informeren over diens verantwoordelijkheden.

De *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* van de *International Federation of Accountants (IFAC)* heeft als doel internationale standaarden te ontwerpen die wereldwijd van toepassing zijn. De *International Standards on Auditing (ISA's)* zijn professionele standaarden voor de uitvoering van de audit. De ISA's omvatten standaarden over verantwoordelijkheden, auditplanning, interne controle, auditbewijs, het gebruik van anderen, auditconclusie en auditverslag.

De *internationale controlestandaard 610* van de *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* van de *International Federation of Accountants (IFAC)* behandelt de verantwoordelijkheden van de externe auditor met betrekking tot de werkzaamheden van interne auditor. Zoals besproken in het deel over de coöperatie tussen interne en externe auditoren, zijn er factoren die het besluit van de externe auditor over het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditor kunnen beïnvloeden. De internationale controlestandaard 610 behandelt enkele van deze factoren. Objectiviteit, vakbekwaamheid, professionele zorgvuldigheid en communicatie zijn volgens de ISA 610 factoren die het besluit van de externe auditor kunnen beïnvloeden. Objectiviteit kan men bijvoorbeeld nagaan door het vragen of de interne auditors geen conflicterende verantwoordelijkheid hebben. Door te vragen of de interne auditors een adequate vaktechnische opleiding en bekwaamheid hebben als interne auditor en/of er beleidslijnen zijn vastgesteld voor de werving en training van interne auditoren, kan men een beeld krijgen van de vakbekwaamheid. Een derde factor, professionele zorgvuldigheid, kan bepaald worden door het bestaan en de adequaatheid van controlehandboeken of andere soortgelijke documenten, werkprogramma's en interne auditdocumentatie. Tenslotte kan de effectiviteit van de communicatie verhogen wanneer interne auditoren vrij staan open te communiceren met externe auditoren.

## 5.2 Interne controlenormen

Het *International Professional Practices Framework* (IPPF) is een conceptueel raamwerk dat een leidraad vormt voor de interne auditoren. Dit bestaat uit de definitie van interne audit, deontologische code, de IIA standaarden, Position Papers, Practice Advisories en Practice Guides ([www.theiia.org](http://www.theiia.org), 2012).

De deontologische code oftewel *Code of Ethics* bevat de principes en verwachtingen over het gedrag van organisaties en individuen. Het doel van de deontologische code is om een ethische cultuur te promoten binnen het interne auditberoep. Ze bevatten twee essentiële componenten namelijk principes die relevant zijn bij het oefenen van het beroep van interne auditor en gedragsregels die het verwachte gedrag van interne auditoren beschrijven. Onder deze componenten bevinden zich 4 principes en 12 gedragsregels. Deze principes zijn aan bod gekomen in de omschrijving van de interne auditor.

De interne auditoren moeten hun diensten in overeenstemming met *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (IIA Standards) uitvoeren. Het doel van de IIA standaarden zijn het afbakenen van de basisprincipes die de werkwijze van de interne audit voorschrijven, het aanreiken van een raamwerk voor het uitoefenen en bevorderen van auditdiensten die een meerwaarde bieden, een basis leggen voor de evaluatie en het bevorderen van processen. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen de standaarden voor kenmerken en prestaties. De kenmerkstandaarden bevatten de eigenschappen van de organisaties en individuen die de interne audit uitoefenen. Onderdelen van de kenmerkstandaarden zijn doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid, onafhankelijkheid en objectiviteit, vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid en programma voor kwaliteitsbewaking en verbetering. De prestatiestandaarden beschrijven de aard van de interne audit en bieden kwaliteitscriteria voor de evaluatie van de resultaten. Deze laatste standaarden hebben als onderwerp management van de interne auditfunctie, aard van het werk, planning van de opdracht en uitvoering van de opdracht, communicatie van de resultaten, toezicht op de opvolging en het aanvaarden van risico's door het senior management ([www.theiia.org](http://www.theiia.org), 2012).

De *Practice Advisories* zijn een sterk aanbevolen leidraad voor interne auditoren. Ze bieden interne auditoren hulp aan bij het toepassen van de definitie van interne audit, de deontologische code en de standaarden. Practice Advisories beschrijven aanpak, methodologie en consideratie maar specificeren de processen of procedures niet (<https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/Practice-Advisories.aspx>).





## 6. Audithonorarium

### 6.1 Determinanten

Er zijn vele onderzoeken gevoerd naar het audithonorarium van de externe auditor (Simunic, 1980; Mihret & Admassu, 2011; Brody, 2012; Gramling, 1999; Felix et al., 2001; Prawitt et al., 2011; Mohamed et al., 2012; Abbott et al., 2012; Giroux & McLelland, 2008; Chou & Lee, 2003; Stewart & Kent, 2006; Elliott & Korpi, 1978; Stein et al., 1994; Zaman et al., 2011; Hay, Knechel & Ling, 2008). Volgens het onderzoek van Simunic (1980), het oudste onderzoek naar het audithonorarium, is de audit fee het product van prijseenheid en de hoeveelheid auditservices gevraagd door het management van de onderneming. Ondanks de vele variaties betreffende de metingen gebruikt in eerder onderzoek zijn er telkens vier determinanten opgenomen als verklarende variabelen in het auditpricingmodel. Deze zijn grootte van de onderneming, complexiteit, auditrisico en de grootte van het auditkantoor. De grootte van de onderneming wordt meestal gemeten door de totale activa. Grotere ondernemingen vereisen meer auditing omwille van het groter aantal transacties die plaatsvinden (Giroux & McLelland, 2008; Chou & Lee, 2003). In alle eerdere studies wordt grootte aangenomen als één van de belangrijkste verklarende variabelen bij het bepalen van de auditprijs. De tweede determinant, complexiteit, wordt bepaald door het aantal dochters, aandelen en aantal sectoren waarin het bedrijf opereert. Complexe activiteiten van de cliënt vergen meer tijd en een hogere vakbekwaamheid, die op hun beurt de kost van auditing verhogen. Ook aan cliënten met een hoger financieel risico wordt een hogere auditprijs aangerekend omdat er meer gecontroleerd moet worden want het auditrisico ligt in deze ondernemingen hoger. Het auditrisico wordt gemeten door de winstgevendheid van het bedrijf, het bestaan van eerdere verliezen en auditkwalificatie. Tenslotte is er de grootte van het auditkantoor die kan zorgen voor hogere of lagere audit fees (Chou & Lee, 2003). Het onderzoek van Giroux & McLelland (2008) voegt als vijfde determinant de *governance structure* toe. Het algemene auditpricingmodel is dan als volgt:

$$\text{Audit Fee} = f(\text{auditee size}, \text{auditee complexity}, \text{audit risk}, \text{auditor size}, \text{governance structure}).$$

De relatie tussen deugdelijk bestuur en audit pricing kan in twee perspectieven bekeken worden. Het eerste perspectief is voornamelijk gebaseerd op de agencytheorie. Wanneer de Raad van Bestuur zich focust op een strengere controle, vereist dit een audit van hogere kwaliteit en zal dit resulteren in hogere fees. Een tweede perspectief behandelt auditprijzen als een product van de productiefunctie. Dit impliceert dat wanneer governance mechanismen streng zijn, externe auditors minder inspanningen zullen doen omwille van het verlaagde risico. Dit zal verder resulteren in lagere auditprijzen (Zaman et al., 2011).

Verder kunnen ook non-auditdiensten invloed hebben op de auditprijs. Wij willen ons concentreren op de eventuele invloed van de interne audit op het honorarium. De invloed van de interne audit is opgenomen in het onderzoek van o.a. Elliott & Korpi (1978), Stein et al. (1994), Felix et al. (2001), Stewart & Kent (2006), Hay, Knechel & Ling (2008), Prawitt et al. (2011) en Mohamed et al. (2012).

### 6.1.1 Ondernemingsgrootte

Ondernemingsgrootte is één van de belangrijkste determinanten van het audithonorarium (Simunic, 1980; Chou & Lee, 2003; Choi, Kim & Zang, 2010; Giroux & McLelland, 2008; Felix et al., 2001; Mohamed et al. 2012). Ondernemingsgrootte heeft in alle onderzoeken een significante en positieve relatie met het audithonorarium. De vraag naar auditdiensten stijgt naargelang de ondernemingsgrootte (Choi, Kim & Zang, 2010). Een grotere onderneming kan zich aan meerdere en gevarieerde risico's blootstellen dan een kleinere onderneming. Hierdoor is er een strengere audit nodig en dit zal de auditprijzen doen stijgen ( Hay, Knechel & Ling, 2008). Een veel gebruikte proxy in de onderzoeken is het balanstotaal. Het aantal werknemers is een andere maatstaf die gebruikt werd door Choi, Kim & Zang (2010) en Giroux & McLelland (2008). Tabel 2 geeft een overzicht weer van de gebruikte proxy's.

Tabel 2: proxy's voor ondernemingsgrootte

Ondernemingsgrootte	Proxy	Teken relatie
Simunic (1980)	• Total assets (Balanstotaal)	+
Felix et al. (2001)	• ASSETS (total assets)	+
Chou & Lee (2003)	• Total assets	+
Giroux & McLelland (2008)	• Population	+
Hay, Knechel & Ling (2008)	• LNASSETS ( natural log of total assets)	+
Choi, Kim & Zang (2010)	• LNTA (natural log of total assets) • EMPLOY (Square root of number of employees)	+
Prawitt et al. (2011)	• ASSETS (total assets)	+
Mohamed et al. (2012)	• LNASSETS (total assets)	+

### 6.1.2 Ondernemingscomplexiteit

Een diverse en complexe onderneming kan meer risico's oplopen en dit kan leiden tot een hogere audit fee (Hay, Knechel & Ling, 2008). Ondernemingscomplexiteit is een determinant waarvoor verschillende maatstaven zijn gebruikt. Aantal dochterondernemingen (Chou & Lee, 2003; Simunic, 1980; Hay, Knechel & Ling, 2008; Choi, Kim & Zang, 2010) en het aantal industrieën waarin een onderneming actief is (Chou & Lee, 2003; Choi, kim & Zang, 2010) zijn enkele van deze maatstaven.

Tabel 3: proxy's voor ondernemingscomplexiteit

Ondernemingscomplexiteit	Proxy	Teken relatie
Simunic (1980)	<ul style="list-style-type: none"> <li>SUBS (consolidated subsidiaries)</li> </ul>	+
Felix et al. (2001)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Total number of audit locations</li> <li>Total number of audit reports</li> </ul>	+
Chou & Lee (2003)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Number of subsidiaries</li> <li>The number of industries</li> <li>Asset composition ( Receivables/ total assets; Inventories/total assets; Current Assets/total assets)</li> </ul>	+ - +
Giroux & Mclelland (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Taxshare (own source revenue per capita)</li> <li>Pension</li> <li>Component units</li> </ul>	? - +
Hay, Knechel & Ling (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>SQSUB (square root of the number of subsidiaries)</li> <li>FOR (foreign assets: the proportion of overseas assets to total assets)</li> </ul>	+ +
Choi, Kim & Zang (2010)	<ul style="list-style-type: none"> <li>NBS (natural log number business segments)</li> <li>EXORD (extraordinary gains or losses)</li> <li>FOREIGN (foreign income tax)</li> <li>INVREC (Inventory/total assets; Receivables/total assets)</li> </ul>	+ + + +
Prawitt et al. (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>COMPLEXITY (The number of business segments)</li> <li>FOREIGNSALES ( foreign sales 1 or 0)</li> </ul>	+ +
Mohamed et al. (2012)	<ul style="list-style-type: none"> <li>LNSUB (total number of subsidiaries)</li> <li>FOREIGN (total number of foreign subsidiaries)</li> <li>RECEIVABLES (receivables/total assets)</li> <li>INVENTORY (inventory/total assets)</li> </ul>	+ + + +

### 6.1.3 Ondernemingsrisico

Klanten met een hoog risico zorgen ervoor dat het auditrisico stijgt. Auditoren kunnen verantwoordelijk gesteld worden voor de eventuele misverstanden in de jaarrekening, die niet door de bedrijfsrevisor achterhaald werden (Chou & Lee, 2003). Bepaalde activa, zoals handelsvorderingen en voorraden, worden waargenomen als meer risicovol. Ook worden ondernemingen die lijden aan financiële *distress* en/of negatieve rendabiliteit als meer risicovol en dus meer uitdagend voor de audit beschouwd (Hay, Knechel & Ling, 2008).

Tabel 4: proxy's voor ondernemingsrisico

Ondernemingsrisico	Proxy	Teken relatie
Simunic (1980)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• RECV (receivables/ total assets)</li> <li>• INV (inventories/total assets)</li> </ul>	<p style="text-align: center;">+</p> <p style="text-align: center;">+</p>
Felix et al. (2001)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Financial leverage (total assets/total liabilities)</li> </ul>	+
Giroux & Mclelland (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• DEBTPC (Debt outstanding per capita)</li> <li>• FV (financial viability; general fund equity/general fund revenues )</li> <li>• SURDEF (surplus/deficit; revenues/expenditures)</li> </ul>	<p style="text-align: center;">+</p> <p style="text-align: center;">-</p> <p style="text-align: center;">-</p> <p style="text-align: center;">-</p>
Hay, Knechel & Ling (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INVREC (inventory + receivables to total assets)</li> <li>• CASCLS (current ratio for potential fiscal distress)</li> </ul>	<p style="text-align: center;">+</p> <p style="text-align: center;">-</p>
Choi, Kim & Zang (2010)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verliezen ( 1 of 0)</li> <li>• Verlies vorig jaar</li> <li>• Leverage (total liabilities/total assets)</li> <li>• ROA (income before extraordinary items/average total assets)</li> <li>• Liquidity (current assets/current liabilities)</li> </ul>	<p style="text-align: center;">+</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p style="text-align: center;">-</p> <p style="text-align: center;">-</p>
Prawitt et al. (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IRISK ((inventory + receivables) / total assets)</li> <li>• LEVERAGE (( long term debt + current liabilities)/total assets)</li> <li>• CURRENT RATIO</li> <li>• ROA</li> </ul>	<p style="text-align: center;">+</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p style="text-align: center;">-</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>LOSS (verlies in het vorige jaar 1 of 0)</li> </ul>	- +
Mohamed et al. (2012)	<ul style="list-style-type: none"> <li>ROA (earnings before interest and tax / total assets)</li> <li>CURRENT ( total current assets/total current liabilities)</li> <li>LEVERAGE (total liabilities/total assets)</li> </ul>	- - +

#### 6.1.4 Grootte van het auditkantoor

Grotere auditkantoren worden gepercipieerd als aanbieders van hogere kwaliteit dan kleinere auditkantoren. Het aanbieden van een audit van een hogere kwaliteit zou moeten resulteren in hogere audit fees (Hay, Knechel & Ling, 2008). Volgens Ghosh & Pawlewics (2009, geciteerd in Chan et al. 2012) zijn de fees van de grotere auditkantoren, nl. Big four, 42% hoger in vergelijking met kleinere auditkantoren. Tevens stellen zij dat kleinere auditkantoren hun audit fees verlagen om klanten aan te trekken. Uiteraard zijn die verschillen tijds- en plaatsgebonden en hoeft dat niet voor de Belgische markt op te gaan.

Tabel 5: proxy's voor de grootte van het auditkantoor

Grootte van het auditkantoor	Proxy	Teken relatie
Felix et al. (2001)	<ul style="list-style-type: none"> <li>BIG 5</li> </ul>	+
Chou & Lee (2003)	<ul style="list-style-type: none"> <li>BIG 8 auditor</li> </ul>	Insignificant
Giroux & Mclelland (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>BIG 6 auditor</li> </ul>	+
Hay, Knechel & Ling (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>BIG (Dummy variable)</li> </ul>	+
Choi, Kim & Zang (2010)	<ul style="list-style-type: none"> <li>BIG 4</li> </ul>	+
Zaman et al. (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>BIG 4</li> </ul>	+

### 6.1.5 Interne audit

Zoals al besproken zijn er twee contrasterende perspectieven voor de impact van de interne controle op het honorarium van de externe auditor. Een eerste perspectief gaat er vanuit dat een hogere controle zal leiden tot lagere audit fees. Hierbij worden de interne audit en de externe audit gezien als substituten. Terwijl bij het complementaire perspectief men aanneemt dat een beter deugdelijk bestuur tot meer audit zal leiden en hierdoor zal resulteren in hogere audit fees (Hay, Knechel & Ling, 2008).

Volgens de onderzoeken van Mihret & Admassu (2011), Brody (2012), Gramling (1999), Felix et al. (2001), Prawitt et al. (2011), Mohamed et al. (2012), Abbott et al. (2012) zijn interne audit en externe audit substituten terwijl volgens de onderzoeken van Stewart & Kent (2006) en Hay, Knechel & Ling (2008) deze gezien worden als complementen.

Stewart & Kent (2006) vinden dat het gebruik van de interne audit geassocieerd wordt met hogere audit fees. Ondernemingen waar een grotere bijdrage aan interne audit plaatsvindt, verwachten een hogere externe auditkwaliteit. Zowel interne als externe audit worden gezien als belangrijke mechanismen die het deugdelijk bestuur versterken en dienen als complementen. Het onderzoek van Hay, Knechel & Ling (2008) argumenteert dat controlemechanismen zoals interne audit een complementaire relatie hebben met audit fees. Een stijging in de ene component zal resulteren in een stijging van de andere component.

Volgens het onderzoek van Felix et al. (2001) daarentegen reduceert een grotere bijdrage van de interne audit, de audit fee. Klanten kunnen de mate van interne audit verbeteren door te investeren in interne auditkwaliteit. Dit kan door het managen van de interne audit en/of door een grotere coördinatie tussen interne en externe auditoren. Er zijn vier determinanten die de bijdrage van interne audit beïnvloeden. Deze zijn beschikbaarheid van de interne audit, interne auditkwaliteit, inherent risico en coördinatie. De studie van Felix et al. (2001) achterhaalt de relatie tussen bovengenoemde determinanten en de bijdrage van interne audit. De beschikbaarheid heeft een positief verband met de interne auditbijdrage. Indien de interne auditor beschikbaar is stijgt de kans dat hij/zij een bijdrage kan hebben aan de jaarlijkse audit. Wanneer er een inherent risico is daalt het belang van de beschikbaarheid als determinant. De beschikbaarheid blijkt een belangrijkere determinant te zijn bij situaties met een laag inherent risico. De tweede determinant, auditkwaliteit, heeft een positieve relatie met de interne audit. Hoe hoger de auditkwaliteit, hoe meer externe auditoren een beroep willen doen op het werk van interne auditoren. Evenals de beschikbaarheid wordt de auditkwaliteit getoetst in situaties met een inherent risico. Uit de resultaten blijkt dat het niet significant is en de auditkwaliteit bijgevolg zowel bij situaties met een hoog als een laag risico even belangrijk bewijst te zijn. Coördinatie is volgens de studie niet significant maar bij situaties met een inherent risico stijgt het belang van deze determinant.

In onderstaand tabel worden de onderzoeken weergegeven die interne audit als determinant hebben gebruikt bij het bepalen van het audithonorarium. Tevens worden de gebruikte proxy's en het teken van de relatie weergegeven. Volgens Felix et al. (2001), Prawitt et al. (2011) en Mohamed et al. (2012) is er een negatieve relatie tussen de interne audit en het audithonorarium.

Tabel 6: proxy's voor de interne audit

Bijdrage interne audit	Proxy	Teken relatie
Felix et al. (2001)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• AVAIL (time available to assist)</li> <li>• IAQUAL (internal audit quality)</li> <li>• COORD (relationship auditors)</li> <li>• IR (risk of material misstatement)</li> </ul>	- - - -
Stewart & Kent (2006)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Number of employees in internal audit</li> </ul>	+
Hay, Knechel & Ling (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Number of internal auditors</li> </ul>	+
Prawitt et al. (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• TIMEEA (directly assisting)</li> <li>• TIMEF (rely on work)</li> </ul>	- -
Mohamed et al. (2012)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• IATENURE (age of internal auditor existence in the organization)</li> <li>• IATRaining (Average training hours)</li> <li>• PROPICT (proportion of IA with IT skills)</li> <li>• PROPCERT (IA with certification)</li> </ul>	- - - -

#### 6.1.6 Niet-auditdiensten

In de USA is de ratio van non-audit fees in verhouding tot de audit fees gedaald van 46.4% in 2002 tot 18.4% in 2011. Deze daling geldt zowel voor de grotere als de kleinere auditkantoren (Chan et al. 2012). Terwijl er een daling is voor de non-audit fees, zijn de jaarlijkse prijzen voor niet-auditdiensten met 7.49% gestegen voor grotere auditkantoren en met 14.92% gedaald voor kleinere auditkantoren.

Het gebruik van niet-auditdiensten voor het bepalen van het honorarium komt voor in het onderzoek van Felix et al. (2001) en Prawitt et al. (2011). De proxy's die de onderzoekers hebben gebruikt worden weergegeven in onderstaand tabel. Beide onderzoekers vinden dat niet-auditdiensten een positieve relatie hebben met de audit fee. Hoe meer niet-auditdiensten worden aangeboden hoe hoger het audithonorarium.



Tabel 7: proxy's voor non- auditdiensten

Non-auditdiensten	Proxy	Teken relatie
Felix et al. (2001)	<ul style="list-style-type: none"> <li>NONAUDIT ( 1 or 0)</li> </ul>	+
Prawitt et al. (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>NONAUDITFEES</li> </ul>	+

### 6.1.7 Governance structuur/ wetgeving

Ook hier zijn er twee richtingen mogelijk. Een auditcomité van hoge kwaliteit zal geassocieerd worden met lage externe audit fees omdat de sterke interne controle tot minder risico leidt. Hoe meer macht het management heeft over het bedrijf hoe hoger de kans dat ze resultaten kunnen manipuleren. Externe auditoren zouden meer moeten presteren voor een grondige controle, hierdoor zal de audit fee stijgen (Prawitt et al. 2011). Alternatief geldt dat een sterk auditcomité hoge eisen aan de audit stelt wat het honorarium kan verhogen.

Tabel 8: proxy's voor Governance structuur

Governance structuur	Proxy	Teken relatie
Giroux & Mclelland (2008)	<ul style="list-style-type: none"> <li>MGR (city manager or mayor)</li> </ul>	-
	<ul style="list-style-type: none"> <li>CA (Certificate of achievement)</li> </ul>	-
Prawitt et al. (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>ACEFFECTIVENESS ( quality of the audit committee)</li> </ul>	-
	<ul style="list-style-type: none"> <li>GINDEX (power of management)</li> </ul>	+

## DEEL 3: EMPIRISCH ONDERZOEK

### I. Kwalitatief onderzoek

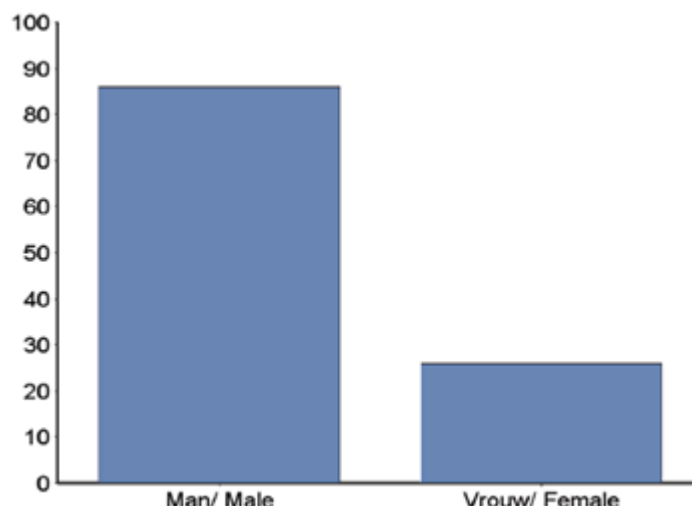
Het empirisch gedeelte van deze eindverhandeling bestaat uit een kwalitatief en een kwantitatief onderzoek. Voor het kwalitatief onderzoek zijn er twee interviews en een elektronische enquête afgenomen. Om zicht te krijgen in de relatie tussen de interne en de externe auditor, werd er een interne en een externe auditor geïnterviewd. Het interview rond de interne audit werd afgenomen met de heer Asselberg, interne auditor bij SD Worx. Voor de externe audit werd er een interview afgenomen met de heer Vanstraelen, directeur bij PricewaterhouseCoopers. Naast de interviews is er een elektronische enquête afgenomen bij interne en externe auditors.

De bevindingen uit de enquête en de bevoorrechte getuigen worden toegelicht in dit deel. Eerst komen de resultaten uit de enquête aan bod, vervolgens worden deze aangevuld met de bevindingen uit de interviews.

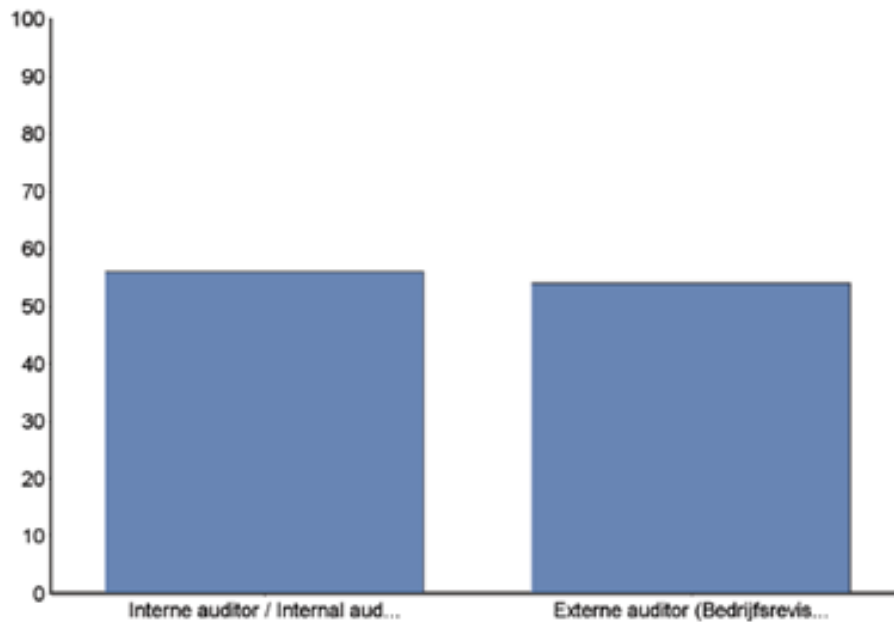
#### I.I Bevindingen uit de enquête

Voor het empirisch gedeelte van de masterproef werd er informatie verzameld aan de hand van een elektronische enquête met 22 vragen (opgenomen in bijlage). De doelgroep van de enquête waren interne en externe auditors. De uitnodiging om mee te werken aan het onderzoek werd gestuurd aan 578 externe auditors terwijl de uitnodigingen voor de interne auditors gebeurden door het Instituut van interne auditors. De gegevens van de externe auditoren zijn geraadpleegd via de website van het IBR. In bijlage 3 en bijlage 4 is een overzicht te vinden over het verloop van de enquête. Er zijn 131 enquêtes gestart met een drop-out ratio van 14.50%. In totaal hebben er 112 auditors aan deelgenomen, waarvan 86 mannen en 26 vrouwen. Het merendeel van de auditors zit in de leeftijdsgroep van 40-55 jaar. De deelname van de interne en de externe auditors is toevallig evenredig verdeeld. 50.91% van de deelnemers waren interne auditors en 49.09% waren externe auditors oftewel bedrijfsrevisoren. Onderstaande grafieken geven de deelnamepercentages weer.

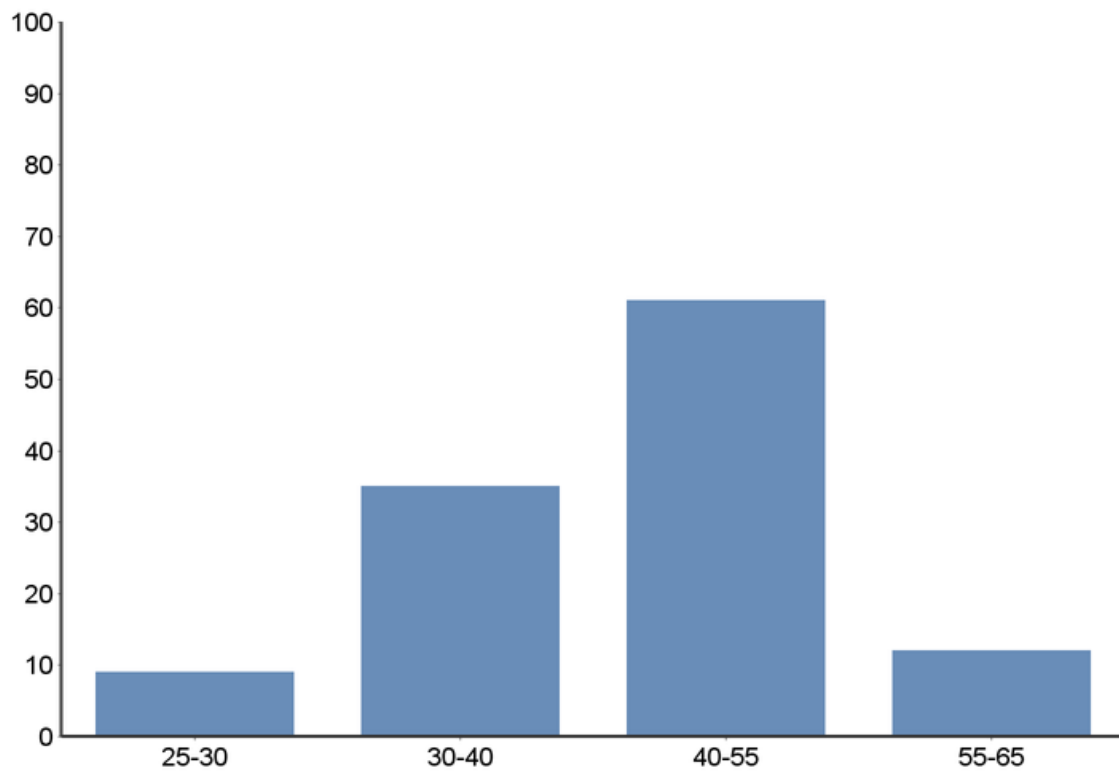
Grafiek 1: aantal mannen en vrouwen



Grafiek 2: aantal interne en externe auditors



Grafiek 3: leeftijdscategorie van de interne en externe auditors



## 7. Interne auditor vs. Externe auditor

### 7.1 Verschillen en overeenkomsten

Wij bespreken hieronder de resultaten van de enquête als volgt: eerst worden de punten van overeenkomst besproken op basis van de antwoorden van de interne auditors, resp. externe auditors. Daarna komen de verschillen aan bod. Die punten worden geïllustreerd met voorbeelden van de antwoorden op de open vragen in de vragenlijst.

#### ENQUÊTE

#### OVEREENKOMSTEN TUSSEN INTERNE EN EXTERNE AUDIT

##### •PERSPECTIEF VAN INTERNE AUDITORS

Volgens de interne auditors hebben de interne en de externe auditors eenzelfde doelstelling nl. het evalueren van risico's. Beiden kijken naar risico's en of de organisatie deze risico's mitigeert tot een aanvaardbaar niveau in overeenstemming met de *risk appetite* van de organisatie. Bovendien trachten beide partijen op objectieve en onafhankelijke wijze inzicht te geven in processen en risico's gelinkt aan hun auditscope en doen ze het management aanbevelingen. Een andere overeenkomst volgens de interne auditors is de methodologie en een deel van de standaarden. "De finaliteit van de externe audit is de controleverklaring, de finaliteit van de interne auditor is de redelijke zekerheidsverstrekking met betrekking tot de interne controle, het risicobeheer en de Governance", aldus een bevragee.

*"Internal auditors know the company inside out and make recommendations that are tailor made and adjusted to the needs of the company. External auditors often don't have that knowledge or connection and make recommendations based on best practices which are not always feasible/useful for the company."*

*"Allebei moeten ze een degelijk risk assessment maken voor een degelijke uitoefening van hun job. De getrouwheid van de cijfers is voor beide een belangrijk doel."*

*"They both observe the manner in which the company conducts business. Both assess the possibility of fraud or theft, and both compare regulations and laws with the actual operation of the firm."*

## ENQUÊTE

### OVEREENKOMSTEN TUSSEN INTERNE EN EXTERNE AUDIT

#### •PERSPECTIEF VAN EXTERNE AUDITORS

De externe auditors vinden dat ze gelijklopende beroepsnormen en doelstellingen hebben met de interne auditors. Bovendien vinden ze dat ze beiden streven naar de verbetering van de interne controleomgeving en er een gelijkenis is in hun methodiek en aanpak.

*"We zoeken beiden naar mogelijkheden om ons audit werk performanter en efficiënter te maken, dubbel werk te vermijden."*

*"Deel van het werk omvat hetzelfde doel (20% intern t.o.v. extern) proberen zicht te krijgen op het geheel, doch het werk van de IA is uitgebreider dan dit van de externe."*

## ENQUÊTE

### VERSCHILLEN TUSSEN DE INTERNE EN EXTERNE AUDIT

#### •PERSPECTIEF VAN INTERNE AUDITORS

Indien de resultaten van de externe auditors vergeleken worden met de resultaten van de interne auditors, blijkt dat de interne auditors meer verschillen meedelen dan de externe auditors. Onderstaand komen de verschillen tussen de interne en externe audit aan bod vanuit het standpunt van de interne auditors.

*"Externe auditoren bekijken de processen eerder op macro niveau, terwijl de interne auditor eerder rekening houdt met de noden van Management/ doelstellingen van de organisatie. De relatie met Management is intiemer. Interne auditors streven een goed evenwicht na tussen budget en risico (kosten versus baten analyse). Externe auditoren zijn onafhankelijker dan interne auditoren."*

*"Externe audit zal zich meer gaan focussen op Assurance rond de financiële gegevens en zal minder focus leggen op de effectieve verbetering van efficiëntie. Voor een interne auditor is een audit verregaander en wordt er ook meer gekeken naar efficiëntie en het bereiken van doelstellingen."*

*"The scope can be very different, and we don't use materiality thresholds. Also, I work in a hospitality company, where I perform audits of individual hotels. The External auditors only perform audits at the corporate level where everything is rolled up. We take a more detailed approach, and assess the control environment at each of our properties, not just corporate. Internal Audit also partners many times with the Fraud and Investigations team, where we would never, ever involve external audit unless a disclosure to the public needed to be made."*

*"Interne Audit werkt volgens een systematische maar breeddenkende werkwijze om de effectiviteit van risicomanagement, controle en beheersprocessen te evalueren en te*

verbeteren. Externe auditoren werken een relatief vastomlijnd audit werkprogramma af met het oog op het verzamelen van voldoende bewijs om een verklaring te kunnen afgeven omtrent de representativiteit van de jaarrekening. \* De scope van Internal Audit is bijzonder breed en kan alle aspecten van de organisatie omvatten. External audit richt zich in eerste instantie (overeenkomstig wet- en regelgeving) op de jaarlijkse financial statements. \* Externe audit kijkt vooral terug op een afgelopen periode terwijl Internal Audit meer de nadruk heeft liggen op vooruitkijken (in lijn met de continue opvolging van de bedrijfsprocessen)."

"External auditor is more independent than an internal auditor - internal auditor has a greater knowledge of the ins and outs of the company due to the fact that he is embedded in the company. - internal auditor has a more risk based approach as opposed to the external auditor who is relying more on legal requirements - external audit often remains at the level of 'check box auditing' (i.e. high level) while internal audit reports provide more in depth insight in the company and its risks."

"The internal auditor knows very well his company and all processes. He can go deeper in the analysis than the external auditor. Moreover, the external auditor has limited budget which can limit his investigations."

"Waar externe audit zich focust op de jaarrekening, gaat interne audit verder door ook naar efficiëntie en effectiviteit van onderliggende processen te kijken. Voor externe audit is het perfect ok, als de onderneming verlieslatend is, zolang alles degelijk onderbouwd is. Interne audit gaat ook kijken waarom een organisatie verlieslatend is, wat de oorzaken zijn, en wat mogelijke oplossingen zijn (root cause). Interne audit houdt ook rekening met de ruimere risico's. Bijv. risico dat belangrijkste leverancier of klant wegvalt: zijn er voldoende alternatieven. Bijv. Stock management: voor externe auditor is het voldoende dat de stock bestaat en dat die voldoende afgewaardeerd is; interne audit gaat ook verder kijken: als we teveel oude stock hebben, heeft dit ook een impact op de  $m^2$ ,  $m^3$ , en productiviteit in het magazijn."

## ENQUÊTE

### VERSCHILLEN TUSSEN DE INTERNE EN EXTERNE AUDIT

#### •PERSPECTIEF VAN EXTERNE AUDITORS

"Het doel van interne audit is voornamelijk om aanbevelingen te doen m.b.t. efficiëntie en toereikendheid van interne controles, zowel op vlak van financiële rapportage alsook op operationeel vlak. Het doel van externe controle is een oordeel over de jaarrekening te vormen, waarbij interne controles (over financiële rapportage) mogelijk een deel van de benodigde bewijskracht kunnen leveren."

*"Scope: vaak is de scope van een interne auditor veel breder dan die van een externe auditor (bv operationele risico's) - Onafhankelijkheid: de interne auditor moet rapporteren aan het auditcomité, maar hoe kan hij degelijke opmerkingen maken over bv de CFO / finance manager / .. die vaak in realiteit zijn baas zijn?"*

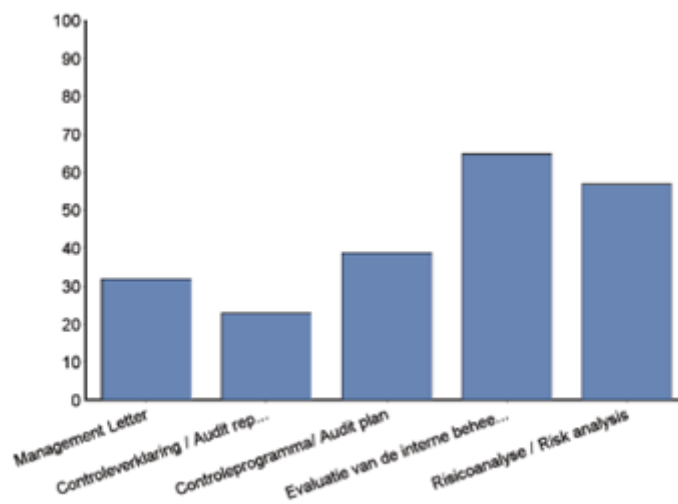
*"Voor de interne auditor liggen de verantwoordelijkheden anders. De interne auditor rapporteert intern naar een auditcomité, RvB, aandeelhouder, eigenaar.. De externe auditor's verantwoordelijkheid situeert zich daarenboven t.o.v. derden en is bijgevolg uitgebreider."*

## 8. Coöperatie tussen interne en externe auditoren

### 8.1 Een effectieve coöperatie

Wanneer we de resultaten van de enquête bekijken (grafiek 3), zien we dat de auditoren het meest een andere auditor raadplegen voor de evaluatie van de interne beheersing en risicoanalyse. De raadpleging van een auditor voor de controleverklaring komt het minst voor.

Grafiek 3: raadpleging van een andere auditor



Uit de enquête (figuur 1) blijkt dat 45.36 % van de externe en interne auditoren regelmatig samenkomen voor de bespreking van eventuele problemen. Indien er een onderscheid wordt gemaakt tussen de antwoorden van de interne en de externe auditoren, komen 42.86 % van de interne en 47.92% van de externe regelmatig samen om problemen te bespreken.

Figuur 1: regelmatige samenkomst voor de bespreking van eventuele problemen

	Interne auditor / Internal auditor	Externe auditor (Bedrijfsrevisor) / External Auditor	Total
JA / YES	21 42.86%	23 47.92%	44 45.36%
NEE / NO	28 57.14%	25 52.08%	53 54.64%
Total	49 100.00%	48 100.00%	97 100.00%

'Regelmatig' wordt overigens door zowel de interne als de externe auditoren verschillend opgevat. De antwoorden van de interne en externe auditoren zijn zeer gevarieerd. De interne auditoren stellen dat de samenkomst minimum twee keer per jaar moet gebeuren. Sommigen rapporteren over interne controles samen met de externe auditor op kwartaalbasis aan het auditcomité. Bovendien



zijn er interne auditors die tien keer per jaar of maandelijks samenkomen met de externe audit. De externe auditors komen bij iedere audit en bij de bespreking van de interne auditrapportering samen met de interne auditors. Het is ook afhankelijk van de omvang van de auditklant. De meerderheid van de externe auditors komen op kwartaalbasis samen met de interne auditor.

Figuur 2: regelmatige bespreking van het verloop van de controleaanbevelingen met de auditor

	Interne auditor / Internal auditor	Externe auditor (Bedrijfsrevisor) / External Auditor	Total
JA /YES	20 45.45% 41.67%	24 54.55% 53.33%	44 100.00% 47.31%
NEE /NO	28 57.14% 58.33%	21 42.86% 46.67%	49 100.00% 52.69%
Total	48 51.61% 100.00%	45 48.39% 100.00%	93 100.00% 100.00%

47.31% van de deelnemers bespreekt regelmatig het verloop van de controleaanbevelingen met de interne of externe auditors. Er is geen statistisch significant verschil (Chi- kwadraat test) tussen de antwoorden van de interne en de externe auditors. Slechts 23.08% van de auditors maakt gebruik van het gezamenlijke team van externe en interne auditors. De resultaten van de werkzaamheden van de andere auditoren worden door 65.22% van de auditors besproken. 64.44% van de auditors steunt op de werkzaamheden van andere auditors in het kader van het controleprogramma en 61.96% maakt gebruik van de werkzaamheden van andere auditoren.

In de enquête komen de werkzaamheden voor waarvan de interne en externe auditors gebruik maken. De interne auditors maken gebruik van de reeds gepresteerde werkzaamheden die nauw aansluiten bij de huidige opdracht. Ze maken gebruik van de controles die overlappen met controles van hun collega interne auditors of herhalingen van vorige controles die niet door hunzelf werden uitgevoerd. Interne auditors geven de volgende antwoorden:

*"indien external audit een bepaald topic heeft geaudit in een bepaald jaar volgen wij wel de recommendations hieruit op maar nemen we dit niet op in onze eigen auditplanning. Omgekeerd heeft external audit toegang voor de processen die zij willen auditen tot onze auditrapporten en recommendations van de voorgaande keren zodat zij ook het warm water niet opnieuw moeten uitvinden."*

*"Ik gebruik het management letter en volg de voornaamste punten op zodat deze ook verder opgevolgd worden binnen de organisatie."*

*"We use external service providers to operate as part of our Internal Audit Department to be able to cover our audit plan."*

*"Controles die overlappen met controles van mijn collega interne auditors of herhalingen van vorige controles die niet door mijzelf werden uitgevoerd."*

Onderstaand zijn voorbeelden van de antwoorden van de bevroegde externe auditors:

*"Als externe auditor nemen wij kennis van (i) de risico-inschattingen van de interne audit, (ii) de bevindingen van de uitgevoerde audits, (iii) de opvolging van openstaande aanbevelingen, (iv) informele input m.b.t. de gang van zaken binnen het bedrijf. Al deze input gebruiken wij (samen met andere input) om onze risico beoordeling te maken en onze beoordeling van de interne controle. Wij maken dus gebruik van hun werk, zonder er evenwel op te steunen in de zin dat ze niet in de plaats komen van onze eigen werkzaamheden."*

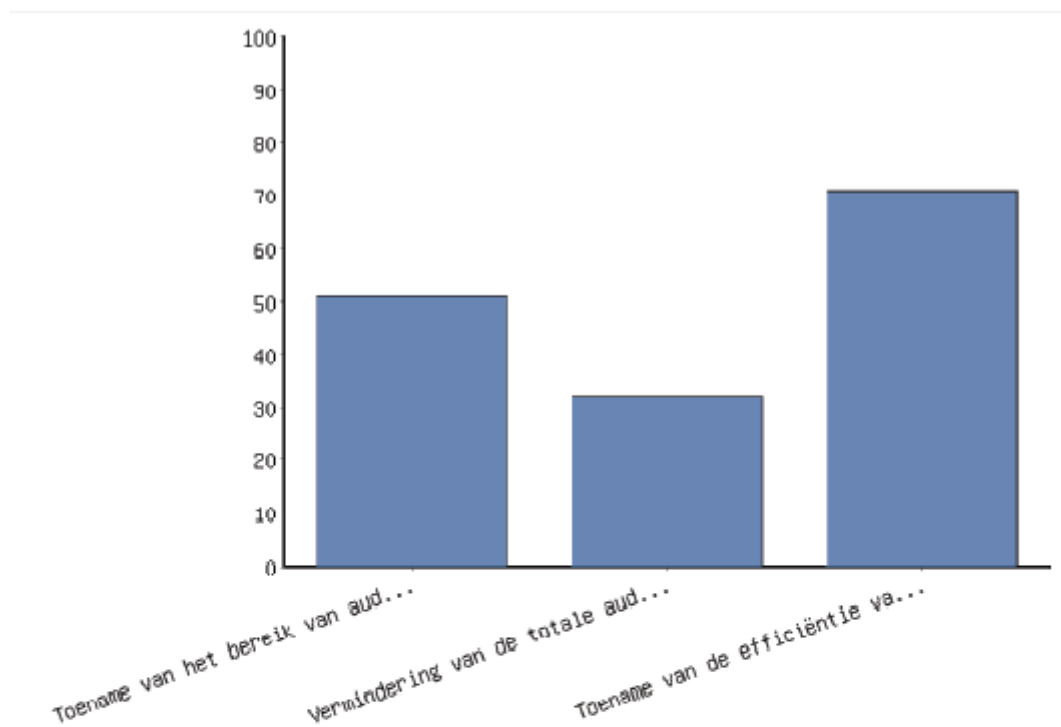
*"Is afhankelijk van de reikwijdte en type opdracht van interne audit: In het kader van SOX 404 maak ik gebruik van de effectiviteitscontroles uitgevoerd door interne audit mbt routine transacties zonder significante risico's. De werkpapieren van interne audit worden door de externe auditor gereviewd om na te gaan of aan de kwaliteitsvereisten en steekproefgrootte is voldaan. Externe audit zal hiertoe een steekproef van de items getest door interne audit "reperformen". Voor public interest entities werk ik samen met interne audit, maar dit kan fluctueren van jaar tot jaar, afhankelijk van de uitgevoerde opdrachten door interne audit. Indien interne audit opdrachten eerder gericht zijn op het operationele, is er geen/weinig mogelijkheid om hiervan gebruik te maken bij de externe audit."*

*"Audits op bepaalde dochterondernemingen in het buitenland, meestal is dit full scope aangezien er ook statutaire verplichtingen zijn op lokaal niveau."*

## 8.2 Voordelen van coöperatie

De voordelen die een coöperatie kan bieden aan zowel externe als interne auditors worden voorgesteld in grafiek 4. De drie meest voorkomende zijn de toename van de efficiëntie van de auditwerkzaamheden (73.96%), het bereik van audit (53.13%) en de vermindering van de totale kost van de audit (33.33%).

Grafiek 4: voordelen van coöperatie



#	Answer	Bar	Response	%
1	Toename van het bereik van audit / Audit coverage increase		51	53.13%
2	Vermindering van de totale auditkost / Reduction of total audit cost		32	33.33%
3	Toename van de efficiëntie van de auditwerkzaamheden / Increase in audit work efficiency		71	73.96%
	Total		154	100.00%

Bron: Qualtrics

Figuur 3: voordelen van coöperatie

	Interne auditor / Internal auditor	Externe auditor (Bedrijfsrevisor) / External Auditor	Total
Toename van het bereik van audit / Audit coverage increase	28 56.00%	24 51.06%	52 53.61%
Vermindering van de totale auditkost / Reduction of total audit cost	19 38.00%	14 29.79%	33 34.02%
Toename van de efficiëntie van de auditwerkzaamheden / Increase in audit work efficiency	39 78.00%	34 72.34%	73 75.26%
Total	50 100.00%	47 100.00%	97 100.00%

Bron: Qualtrics

Naast bovengenoemde voordelen werd er aan de auditors gevraagd welke bijkomende voordelen een coöperatie kan bieden. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen de voordelen die de externe auditors en de interne auditors aanhalen.

#### *Voordelen van coöperatie volgens interne auditors*

Een voordeel dat vaak voorkomt in de resultaten is de uitwisseling van ervaring en methodieken. Volgens de interne auditors kan men door kennisoverdracht nieuwe inzichten verwerven. Bovendien wordt de reductie van de audit fee ook vaak aangehaald als een voordeel van coöperatie. Enkele voordelen van een samenwerking tussen de interne en de externe audit worden door de interne auditors als volgt omschreven:

*"Minder tijdverlies bij het vastleggen van de bedrijfsprocessen. Een interne auditor is meer betrokken bij de bedrijfsprocessen van zijn eigen bedrijf daar waar een externe auditor meestal van 0 moet starten en minder in detail een bedrijfsproces kan vastleggen (ook wegens tijdsgebrek). Er is ook minder frustratie op de werkvloer voor de mensen die geauditeerd worden. Meestal met externe auditoren dient het personeel elk jaar terug alle informatie te verschaffen wat zijzelf als een last en tijdsverlies aanzien. Een interne auditor kan meer voortgaan op het bestaande proces en daar nagaan of er veranderingen zijn gebeurd of niet (= tijdswinst en geen frustratie bij de medewerkers)."*

*"Beter cooperation leads to more reliance by the external auditors on internal controls of our company = less audit testing = lower fees."*

*"Auditwerk kan afgestemd worden tussen beide partijen zodat er zeker geen overlap is en/of er geen zaken tussen kaai en schip vallen – Risico's worden vanuit verschillende views bij mekaar gelegd. Interne audit kent het best het bedrijf en zijn business, externe audit brengt zijn brede ervaring binnen omdat zij ook voor andere organisaties werken."*

*"The main advantage of having an internal audit SOX department (U.S. Sarbanes Oxley Act) is to reduce audit fees. External auditors of my company rely a lot on Internal Audit's"*

*work in order to save time and money, but that causes its own issues. The biggest cooperation need is currently with the PCAOB increased demands of documentation and "proof" a control is working. The Internal and External Auditors in my company are trying to work together/have better cooperation in documentation standards."*

Een ander voordeel dat werd aangehaald is de toename van de kwaliteit van informatie die bedoeld is voor de stakeholders.

#### *Voordelen van coöperatie volgens externe auditors*

Volgens de externe auditors is het grootste voordeel dat een coöperatie biedt het verkrijgen van een efficiënte audit. Opvallend wordt door de externe auditors de reductie van de audit fee niet aangehaald als een voordeel van coöperatie.

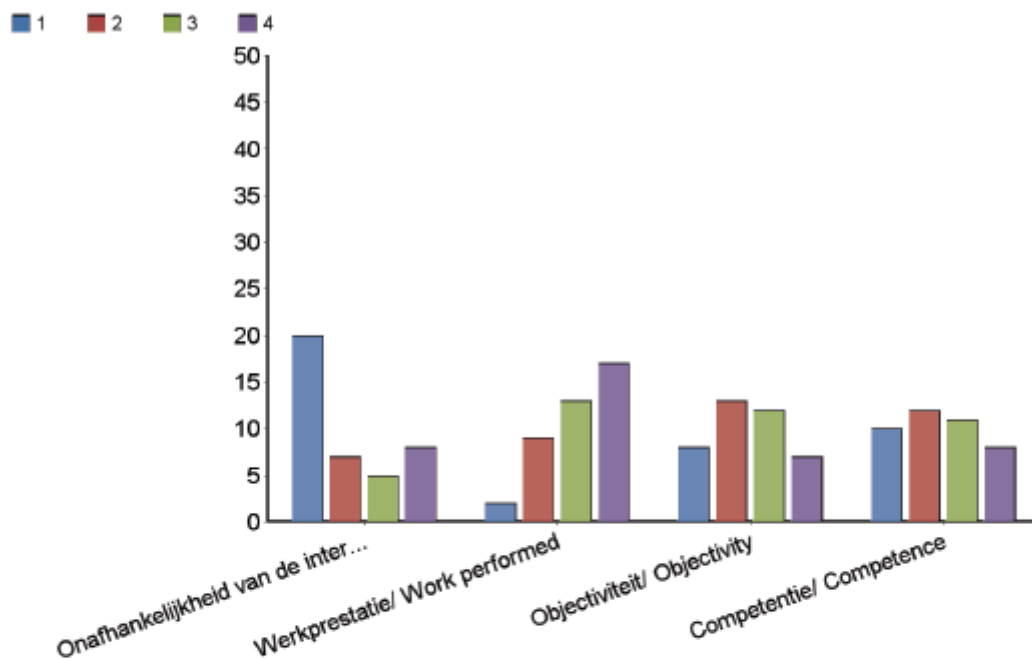
*"Door de voltijdse aanwezigheid van interne auditors binnen de vennootschap / groep, beschikken zij over meer gedetailleerde informatie, kennis en inzichten in de werking en interne keuren van de onderneming. Die inzichten kunnen het beeld van de externe auditor nuttig aanvullen waardoor die een betere risico-inschatting kan maken en dus een betere audit. Zowel vanuit efficiëntie standpunt als om het audit risico te beperken."*

*"In my organization the ex-post audit team is a part of the Financial Unit. The Internal Audit Team could improve the quality of our work with performing internal audits on our function and giving recommendations."*

### 8.3 Determinanten

Er zijn determinanten die het besluit van de externe auditor kunnen beïnvloeden voor het al dan niet gebruiken van de werkzaamheden van een interne auditor. In de literatuur vinden we onafhankelijkheid van de interne auditor, werkprestatie, objectiviteit en competentie terug als de belangrijkste determinanten. In de enquête werd aan de externe auditors gevraagd om deze determinanten te nummeren van de meest belangrijke naar de minst belangrijke determinant. De onafhankelijkheid van de interne audit is door 20 bedrijfsrevisoren als de meest belangrijke determinant gevonden. Werkprestatie van de interne auditor werd als de minst belangrijke determinant aangehaald door de externe auditors.

Figuur 4: determinanten voor het besluit van de externe auditor



#	Answer	1	2	3	4	Responses	Mean
1	Onafhankelijkheid van de interne auditor/ Independence	20	7	5	8	40	2.02
2	Werkprestatie/ Work performed	2	9	13	17	41	3.10
3	Objectiviteit/ Objectivity	8	13	12	7	40	2.45
4	Competentie/ Competence	10	12	11	8	41	2.41
	Total	40	41	41	40	-	-

Naast bovengenoemde determinanten die bepalen of een externe auditor gebruik zal maken van de werkzaamheden van de externe auditor zijn er antwoorden van de bevroegde auditors op de vraag waarom ze geen gebruik zouden maken van de werkzaamheden van het ander beroep. Deze antwoorden worden in dit deeltje toegelicht.

#### *Voorbeelden van de antwoorden van de interne auditors*

*"External auditors can rely on Internal Audit's work, but not the other way around. Internal Audit still has to complete our own assessment of all the controls. Our thresholds for materiality may be different, and the documentation standards are different compared from External to Internal Audit."*

*"Afhankelijk van de inhoud kan dit maar in kader van professionalisme, objectiviteit en onafhankelijkheid is het volledig terugvallen op werkzaamheden van een ander beroep enkel mogelijk indien er een correcte evaluatie kan gebeuren van werkmethodeken, topics, ..."*

*"In onze instelling is de natuur van de opdracht niet hetzelfde, de methodologie ook niet. Om verrichtingen te testen, en om steekproeven uit te oefenen, heeft de interne auditor een voordeel; Hij beschikt over een betere kennis van de verrichtingen, hij heeft toegang tot de toepassingen en is dus efficiënter voor dit soort werk."*

*"Externe auditoren volgens hun methodologie zouden ons jaarlijks auditeren willen zij op onze werkzaamheden leunen. Vandaag hebben zij deze keuze niet gemaakt. Wat interne audit betreft hebben wij toegang tot de resultaten van de externe auditoren (presentatie / rapport), maar niet op hun testen/werkzaamheden (cf. standaarden IRE denk ik - te bevestigen). Bovendien als derde controle lijn moeten wij ook een objectieve zekerheid geven en wij proberen meer synergie en medewerking te ontwikkelen."*

#### *Voorbeelden van de antwoorden van de externe auditors*

*"Geen specifieke reden om hier geen gebruik van te maken. Er dient wel rekening mee gehouden te worden dat de externe auditor steeds de eindverantwoordelijke blijft en steeds nog zijn eigen judgment moet uitvoeren. Dit kan wel mede, maar niet uitsluitend op basis van werkzaamheden van derden."*

*"Indien niet praktisch of efficiënt geacht / Indien niet toegelaten onder de huidige controlestandaarden/ Indien kwaliteit van werkzaamheden of documentatie niet aan vereisten voor externe audit voldoen."*

"Kwaliteit van het werk is helaas soms onvoldoende. Daarnaast kunnen externe auditors slechts beperkt beroep doen op interne auditors omwille van hun onafhankelijkheid, bijv. niet voor werk op significant risico's."

*"In case the independency and/or the quality are not provided"*

*"Onduidelijke kwaliteitsstandaard, andere gehanteerde materialiteit"*

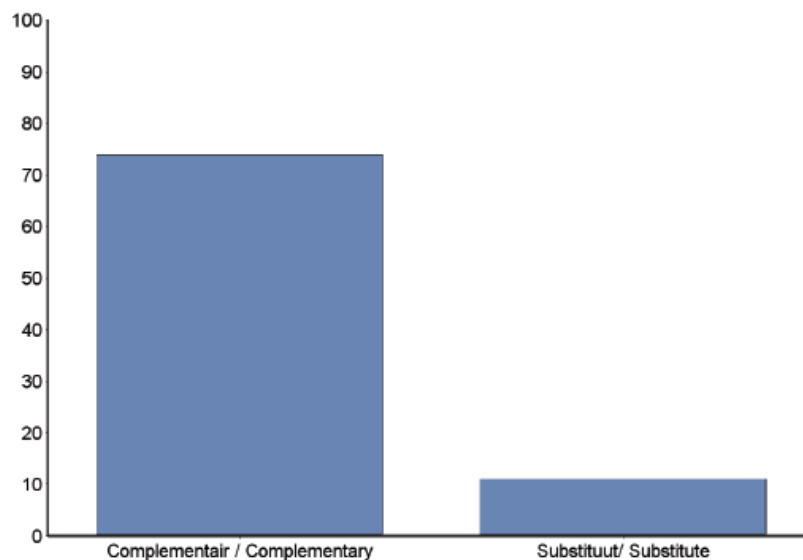




## 9. Relatie tussen de interne audit en de externe audit

De relatie tussen de interne audit en de externe audit wordt in de meeste onderzoeken gevonden als substituten (Mihret & Admassu, 2011; Brody, 2012; Gramling, 1999; Felix et al., 2001; Prawitt et al., 2011; Mohamed et al., 2012; Abbott et al., 2012). In de onderzoeken van Stewart & Kent (2006) en Hay, Knechel & Ling (2008) worden deze echter gezien als complementen. 87.06% van de interne en externe auditor die deelgenomen hebben aan de enquête vinden dat de relatie tussen de interne audit en het audithonorarium complementair is. Slechts 12.94% van de auditors gaan er vanuit dat de interne audit en de externe audit substituten zijn. Er zijn slechts 3 externe auditors of 6.98% van de externe auditors die vinden dat de interne en externe audit substituten zijn. Deze bevindingen kunnen we terugvinden in onderstaande grafiek 5 en figuur 5. De antwoorden van interne en externe auditors zijn op basis van een Chi-kwadraat test niet significant verschillend. Wanneer we de verhoudingen bekijken zien we dat de 93.02% van de externe auditors pleiten voor het complementaire perspectief. We kunnen besluiten dat de bevindingen uit de enquête tegenstrijdig zijn met de meeste onderzoeken die de interne audit en de externe audit als substituten beschouwen. Er moet wel een onderscheid gemaakt worden in de interpretatie van deze begrippen. In de onderzoeken worden deze begrippen beschouwd als een verlaging of verhoging van de audit fee, terwijl de bevrageden van de enquête deze begrippen louter opvatten als een soort van relatie die de interne en externe auditor hebben.

Grafiek 5: relatie tussen de interne audit en de externe auditor



Figuur 5: relatie tussen de interne audit en de externe auditor

	Interne auditor / Internal auditor	Externe auditor (Bedrijfsrevisor) / External Auditor	Total
Complementair / Complementary	34 80.95%	40 93.02%	74 87.06%
Substituut/ Substitute	8 19.05%	3 6.98%	11 12.94%
Total	42 100.00%	43 100.00%	85 100.00%

*De relatie tussen de interne audit en het audithonorarium volgens de interne auditors*

Er zijn verdeelde meningen over de invloed van de interne audit op het honorarium van de externe auditors. Het merendeel van de interne auditors vinden dat de interne audit geen invloed heeft op het audithonorarium. Er zijn ook interne auditors die menen dat de werkzaamheden van de interne audit een verlaagde audit fee teweegbrengen. Onderstaand worden enkele van deze antwoorden voorgesteld:

*"In principe is er geen invloed. De revisor heeft nog altijd de eindverantwoordelijkheid over de uitgevoerde werkzaamheden. Enkel als de interne auditor deel gaat uitmaken van het audit team, zal er mogelijkheid zijn tot het verminderen van de audit fee."*

*"By having a SOX audit department and external audit can rely on some of the work, then fees are slightly reduced. The biggest "threat" from our external auditors is that they will happily complete more work or re-do work up to their standards, but always at a high fee. Therefore Internal audit spends more time ensuring we are compliant with external audit's standards in order to reduce work for them and save the company a few million USD in fees."*

*"Aangezien een external audit maar voor een beperkt percentage beroep mag doen op werk van internal audit in kader van haar statutaire opdracht denk ik dat die impact vrij gering is. Anderzijds, indien de samenwerking goed loopt, denk ik wel dat de organisatie en zijn raad van bestuur/auditcomité een veel grotere assurance krijgen dat de processen onder controle zijn en dat het bedrijf geen onverantwoorde risico's neemt om zijn bedrijfsdoelstellingen te realiseren."*

*"Indien tot een goede en vruchtbare samenwerking kan gekomen worden, zal het honorarium van de externe auditor (met uitzondering van extra opdrachten die gegeven worden) dalen."*

*"Externe audit maakt weinig gebruik van interne audit, want coöperatie vraagt ook veel tijd. De externe auditor kan dikwijls veel efficiënter werken als hij geen rekening moet houden met het werk van de interne auditor. Time is money voor de externe auditor. Niet voor de interne auditor, voor hem telt alleen de added value, iets waar de externe auditor niets aan heeft aangezien het niets opbrengt voor hemzelf, tenzij hij een consulting opdracht uitvoert i.p.v. een ex-post financiële audit."*

*"Internal auditors make internal controls stronger, leading to: 1) less errors 2) more reliance by external auditors on our controls, so less testing By requesting the external auditors to take over some of their audit work (at least preparing the work), fees decrease."*

*"In de praktijk blijkt vaak dat de externe auditor het minimum minimumum doet voor een in hun ogen voldoende assurance. Wanneer op een bepaald moment de interne auditor kan worden ingeschakeld, wordt dit door de externe auditor voornamelijk gezien als een verhoging van hun assurance tot het niveau dat ze eigenlijk zouden moeten bereiken. Maar meestal gaat dit niet gepaard met een daling van het honorarium. Wel heb ik in de praktijk al eenmaal meegemaakt dat in het kader van de onderhandelingen over het honorarium van de externe auditor, een gevraagde verlaging van de fee wordt gekoppeld aan bepaalde werkzaamheden door interne audit ten gunste van externe audit."*

*"In ons bedrijf heeft interne audit geen invloed op de fee van externe audit. Het zijn eerder de werkzaamheden van de externe auditoren die ervoor zorgen dat er minder resources op interne audits moeten worden ingezet."*

#### *De relatie tussen de interne audit en het audithonorarium volgens de externe auditors*

De bevroegde externe auditors hebben zoals de interne auditors een verdeelde mening over de invloed van de interne audit op het audithonorarium. Enkele voorbeelden van de antwoorden worden voorgesteld:

*"De aanwezigheid van een gedegen interne afdeling kan het honorarium beperken, maar de kostprijs van de interne audit kan niet volledig bij de externe audit bespaard worden, aangezien de externe audit nog steeds evaluatiewerkzaamheden zal moeten uitvoeren over de interne auditor."*

*"Afhankelijk van situatie en vorm van samenwerking: wanneer de interne auditor werkzaamheden verricht voor de externe auditor (die daar dan op steunt voor zijn opinie) kan dit de totale fee van de externe auditor doen dalen (directe relatie). Als er een goede interne audit is die veel en nuttig werk verricht, zal de externe auditor minder tijd nodig hebben om een degelijke risico-inschatting te maken, waardoor de fee mogelijks lager is dan wanneer die er niet is (indirecte relatie)."*

*"Onder bepaalde (zeer duidelijk omschreven) voorwaarden, en in bepaalde mate, kan een externe auditor gebruik maken van werkzaamheden van een interne auditor. In deze omstandigheden, en in de mate dat dergelijke interne audit - werkzaamheden "goedkoper" kunnen gebeuren dan werkzaamheden door de externe auditor, kan mogelijk de totale kost van de externe audit verlaagd worden."*

*"Het bestaan van een interne audit dienst kan de werken van de externe auditor beperken in bepaalde gebieden die niet kritisch zijn voor de externe auditor. De aanwezigheid van een interne audit zal de externe audit fees echter niet substantieel verminderen."*

*"External audit fee could (slightly) decrease if part of the procedures is done by internal audit. However, all work of internal audit needs to be closely monitored by external audit which also has a price. You will also not be able under the standards to fully rely on internal audit and therefore, a minimum amount of work always remain for the external auditor, for each task performed by the internal audit."*

*"Quasi geen. Ik heb niet de indruk dat een goede samenwerking met interne audit een beduidend verlagend effect op de audit fee heeft."*

## **I.II Bevindingen uit de interviews**

### **BEVOORRECHTE GETUIGE I: PAUL ASSELBERG (SD Worx)**

De heer Paul Asselberg is verantwoordelijk voor de interne audit van SD Worx. Hij werkt samen met drie andere auditors in het bedrijf. Dhr. Asselberg werkt 33 jaar in de onderneming maar zit sinds 2009 in de audit. Qua opleiding komt hij uit de business. In 2012 tot midden 2013 kreeg hij een ander positie in de onderneming. Op vraag van de CEO was hij anderhalf jaar General Manager van SD Worx in Parijs. Sinds 1 juli 2013 is hij terug als auditor in het bedrijf in Antwerpen.

SD Worx is gespecialiseerd in Payroll, HR en Tax & Legal. Ze hebben meer dan 50.000 kleine en grote organisaties als klanten. Hun aanbod bestaat uit een ruim gamma van payroll- en human Resources- services, juridische ondersteuning, opleiding, automatisering, adviesverlening en outsourcing. Ze hebben 38 kantoren verspreid over België, Nederland, Luxemburg, Frankrijk en Duitsland. SD Worx is een lid van de payroll Services Alliance. Dit is een krachtenbundeling tussen de belangrijkste Europese spelers in loonberekening. Deze payroll Services Alliance bestaat uit;

- SD Worx ( West- Europa)
- Aditro (Noord- Europa)
- Elanor (Centraal- en Oost- Europa)
- Cintra (Verenigd Koninkrijk en Ierland)
- Trianon (Zwitserland)
- Seresco (Zuid- Europa)

### **BEVOORRECHTE GETUIGE II: KOEN VANSTRAELEN (PwC)**

De heer Koen Vanstraelen is director bij PricewaterhouseCoopers te Luik en is sinds 2010 bedrijfsrevisor. PricewaterhouseCoopers vormt samen met Deloitte, EY en KPMG de BIG4.

PricewaterhouseCoopers (PwC) biedt de volgende diensten aan hun klanten:

- Consulting
- Audit & related services
- HR services
- Juridische diensten
- Fiscale diensten
- Transacties (M&A)



## 10. Interne auditor vs. Externe auditor

### 10.1. Interne auditor

#### 10.1.1 Taken en verantwoordelijkheden

Volgens dhr. Asselberg is het doel van de interne audit, los van de definitie, eigenlijk het gerust kunnen slapen van de Raad van Bestuur. De interne audit is een soort controlemechanisme binnen de organisatie, onafhankelijk geplaatst, dat rechtstreeks rapporteert aan de Raad van Bestuur.

Volgens dhr. Asselberg moet men een onderscheid maken tussen sectoren waar veel regulering en sterke wettelijke verplichtingen van toepassing zijn zoals banken, verzekeringen en beursgenoteerde bedrijven en ondernemingen die niet in sterke mate gereguleerd worden. Dhr. Asselberg haalt aan dat zij vallen onder deze laatste groep van ondernemingen. Verder deelt hij het volgende mee:

*"Het hebben van een interne auditdienst is een vrij initiatief van de Raad van Bestuur. Een interne auditdienst daar zitten geen goedkope profielen dus dat kost wel wat centen. Hierdoor wilt men iets in de plaats hebben en dat is een vorm van meerwaarde bieden. Zoals het verwoord staat in de definitie van de interne audit wilt men een added value verkrijgen. Dit zal je niet verkrijgen door alleen te staan roepen dat het niet goed is maar ook goede aanbevelingen, suggesties doen hoe ze het moeten oplossen. Vervolgens zal je een draagvlak binnen de organisatie verkrijgen waardoor je het effect krijgt dat mensen preventief naar je zullen stappen om te vragen of ze het proces kunnen wijzigen."*

Een ander bedenking van dhr. Asselberg is dat men in principe achter feiten aanloopt. Dit zou men moeten proberen te vermijden want fouten oplossen op het einde van de ketting is moeilijker dan ze voorzien in het begin van de ketting. Wanneer men een *added value* biedt zal een *process owner* sneller naar de interne audit stappen om een mening te vragen over wijzigingen aan het proces. Indien de interne audit kan ingrijpen en/of advies kan geven dat ze volgen zal het controleproces ook makkelijker verlopen. Het enige probleem is dat men een grijze zone kan creëren. Als audit mag men niet implementeren maar enkel suggereren. Dhr. Asselberg geeft hierbij een voorbeeld:

*"Je mag als auditor enkel zeggen wat, maar je mag niet zeggen hoe. Tijdens een vergadering met de CEO ging het over audit op externe consultancy, op externen. In de business is het niet gemakkelijk om te omschrijven wat een externe is. Het kan een interim zijn of iemand die op onze payroll staat, er is geen eenduidige definitie. Ik, als auditor, kan zeggen dat er geen definitie is dus punt, maar dit helpt niet. Er moet een discussie gevoerd worden door het executive comité en dat vraagt men of de auditors geen voorzetje kunnen geven van wat zij denken dat een goede definitie is waarover de bestuurders kunnen discussiëren. De auditors geven een werkdocument waarin vermeld wordt wat er wel in moet zitten en wat niet en verder hebben we er niets mee te maken."*



Zoals eerder vermeld is het hebben van een interne auditdienst een must voor grote ondernemingen. Voor beursgenoteerde bedrijven is het zelfs verplicht door de Corporate Governance Code. Volgens dhr. Asselberg zijn er meer en meer niet- beursgenoteerde bedrijven die opteren voor een eigen interne auditdienst. Bij Sd Worx is het ontstaan door de vraag van klanten.

*"Na de schandalen in Amerika rond Enron, had je SOX compliance. Aangezien we een payrolldienstverlener zijn, Sox gaat over processen met financiële impact dus als een bedrijf, een klant van ons, zijn payroll outsourced moet die eigenlijk ook kunnen garanderen dat zijn payroll provider SOX compliant is. Dat zou betekenen, want wij hebben wel degelijk een aantal grote klanten, dat elk van die klanten zijn auditor naar hier zou sturen om ons proces te komen auditen zodat hij kan garanderen dat heel zijn flow in orde is."*

Dhr. Asselberg deelt mee dat er in 2002 een voorstel is gekomen, toen SAS 70, sinds ISA E\_3420 (AICPA), dat als men zijn core proces laat auditen door een onafhankelijke derde men dat rapport kan gebruiken naar elk van die bedrijven. In het geval van Sd Worx is de onafhankelijke derde Deloitte. In plaats van 100 auditors en 100 Amerikaanse bedrijven die allemaal hetzelfde komen doen, laat men dan die audit één keer door de onafhankelijke derde doen. Men heeft er een officieel rapport voor en dat rapport kan men geven aan de klanten. "Diegene die toen met de audit gestart is, heeft eerst hier werk van gemaakt, omdat het echt belangrijk was voor de klanten en de buitenwereld ook wel veranderd is. Risicomanagement is belangrijker geworden en daardoor zie je dat een interne auditdienst nu meer van toepassing is. Maar de kern is, ik moet iets voor men klanten doen en de buitenwereld. Wat dat je ziet is dat de druk op bestuurders groter wordt, dat ze aansprakelijk gesteld worden voor dingen en de kans op fraude groter wordt. Zo is dat eigenlijk beginnen te groeien. Toen was de interne auditdienst een eenmansafdeling en nu zijn we met vier", aldus dhr. Asselberg.

## 10.2 Externe auditor

### 10.2.1 Taken en verantwoordelijkheden

Volgens de heer Vanstraelen hebben externe auditors verschillende soorten opdrachten waarvan een aantal wettelijk geregeld zijn. Naargelang de aard van de opdracht zijn er veranderende verantwoordelijkheden. Het uiteindelijke doel van de externe audit is een opinie geven over de jaarrekening. De heer Vanstraelen stelt dat een externe auditor voor vier groepen een verantwoordelijkheid heeft. Een eerste groep zijn de aandeelhouders. "Als bedrijfsrevisor kun je klanten hebben met een beperkt aantal aandeelhouders binnen eenzelfde groep en klanten met heel wat minderheidsaandeelhouders. Belangrijk is dat je aan de behoefte van alle aandeelhouders voldoet. Het is niet dat enkel de meerderheidsaandeelhouders tellen maar ook de minderheidsaandeelhouders", aldus dhr. Vanstraelen.

Een tweede groep is de Raad van Bestuur. Een bedrijfsrevisor heeft een verantwoordelijkheid tegenover de Raad van Bestuur. De RvB tekent de jaarrekening af en legt het voor aan de algemene vergadering ter goedkeuring samen met het verslag van de bedrijfsrevisor.

*"Je hebt aan de RvB een verantwoordelijkheid want ze steunen deels op de opinie die je uitgeeft als bedrijfsrevisor."*

Externe stakeholders zoals banken zijn een derde groep waaraan de bedrijfsrevisor een verantwoordelijkheid heeft. Volgens dhr. Vanstraelen kunnen de externe stakeholders zoals banken in het kader van financiering vragen naar specifieke rapportering. Ook kunnen ze in het kader van financiering Governance opleggen in een financieringsovereenkomst. Deze wordt vastgelegd op basis van de jaarrekening. Er moet bijvoorbeeld het minimaal eigen vermogen of minimum ratio's van solvabiliteit en liquiditeit gerespecteerd worden. Afhankelijk van hoe men de jaarrekening presenteert kan het een impact hebben op de financiering en beslissing van de bank om de onderneming ingebreke te stellen of bijkomend financiering te geven.

Een laatste groep waarvoor de externe audit een verantwoordelijkheid heeft zijn volgens dhr. Vanstraelen de eventuele klanten en/of leveranciers van de klanten van de bedrijfsrevisor. "Ik heb heel wat klanten die checks doen op kredietwaardigheid van klanten. Men checkt de kredietwaardigheid van klanten door op de bel-first of nationale bank te gaan kijken naar de cijfers van de jaarrekening, als ze daar niet juist zijn dan nemen ze verkeerde beslissingen. Dat is ook een verantwoordelijkheid die je hebt als externe auditor om correct te rapporteren", aldus dhr. Vanstraelen.

Dhr. Vanstraelen concludeert dat er heel wat verantwoordelijkheden zijn van de bedrijfsrevisor. De verantwoordelijkheden liggen anders in functie van hoe de onderneming georganiseerd is. Het uiteindelijke doel van de externe auditdienst is in opdracht van de commissaris certifiëren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft.

### 10.3 Verschillen en overeenkomsten

Het grootste verschil volgens dhr. Asselberg is de band die de auditor heeft met de onderneming. De interne auditor zit in het bedrijf, de externe auditor niet. Dit is een fundamenteel verschil volgens de bevrageerde. De interne auditors leven in het bedrijf, terwijl een externe auditor twee tot drie weken op een jaar komt controleren. "Ze zitten niet in het kloppend hart van het bedrijf maar zien het vanaf een afstand", aldus dhr. Asselberg. Een ander verschil tussen de interne en de externe auditor is de handtekening. Wanneer de externe auditor zijn handtekening zet is hij liable en dus verantwoordelijk. Op dat vlak is het volgens dhr. Asselberg bij de interne auditors wat vrijblijvender. Indien de externe auditor aftekent en er blijkt een fout te zitten waardoor er geen getrouw beeld van de jaarrekening wordt weergegeven, kan hij erop worden aangesproken.

Volgens dhr. Vanstraelen is de onafhankelijk van de externe auditor een belangrijk verschil tussen beide beroepen. Er zijn verschillende soorten van interne audit. Deze kunnen soms georganiseerd zijn als een externe firma maar de rapportering gebeurt intern. In dat geval is er iemand die de verantwoordelijkheid heeft in het bedrijf (hoofd van de interne afdeling), de rapportering gebeurt aan de verantwoordelijke en de informatie blijft in het bedrijf. Indien er informatie is die gevoelig of controversieel is, hangt het af van de integriteit van de verantwoordelijke of er iets wordt gedaan met die informatie. Dhr. Vanstraelen vermeldt dat de externe auditor niet enkel naar de mensen in het bedrijf rapporteert maar ook buiten het bedrijf. Onafhankelijkheid is in deze context verschillend voor beide beroepen. Wanneer een externe auditor niet onafhankelijk is dan is het rapport niets waard. Volgens dhr. Vanstraelen is de materialiteit een ander verschil tussen beide beroepen. Materialiteit voor de externe auditor, wordt anders mee omgegaan dan de interne auditor. Interne auditors hebben andere objectieven en doelstellingen. De organisatie van de interne audit kan een voordeel of een nadeel zijn. De interne audit kent de processen meer in detail, dit is een voordeel. Het voordeel van de externe audit is dat er iemand is die onafhankelijk kijkt en een mening geeft die niet in dezelfde mate van detail is maar op basis van de hoofdprincipes. Dhr. Vanstraelen vermeldt het volgende:

*"De samenwerking tussen beide beroepen hangt af van het soort bedrijf waar je mee omgaat. Bij de Amerikaanse beursgenoteerde bedrijven moeten de externe auditors een expliciete opinie geven over de interne controle. Daar zit de interne en de externe audit dicht bij elkaar aan. Terwijl in kleine bedrijven, lokale bedrijven zoals KMO's in Limburg wordt er niet over de controle in dezelfde mate gerapporteerd. Het hangt wel degelijk af welk bedrijf je hebt als klant. De interne audit zit er wel constant in maar soms is het ook beter dat men het eens van buitenaf bekijkt".*

## 11. Coöperatie tussen interne en externe auditoren

### 11.1 Een effectieve coöperatie

Uit de literatuur blijkt dat een effectieve coöperatie gekenmerkt wordt door *commitment, consulting, communication en confidence*. Deze zijn reeds uitgebreid aan bod gekomen in de literatuurstudie. Bij SD Worx wordt er gedaan aan Consulting en Communication, deze worden verder toegelicht. Confidence is ook van belang bij SD Worx. Wanneer het een jaar is waar de interne audit bepaalde cycli niet controleert vertrouwen ze volledig op wat de externe audit doet. De zekerheid en vertrouwen voor de externe audit wordt gehaald uit de objectieven die men met mekaar geshared heeft. "Als wij zeggen jullie gaan payroll doen weten we ook wat zij gaan controleren en nemen we hun aanbevelingen ook gewoon mee in onze rapportering, want wij werken met een relatief simpele audittool. De externe audit is een user zoals een andere user. Confidence is heel belangrijk, als je het gevoel hebt dat de andere u gaat bedriegen ga je niet kunnen samenwerken uiteraard", aldus dhr. Asselberg.

Dhr. Asselberg is er van overtuigd dat er tussen de interne auditdienst en de externe audit een efficiënte coöperatie plaatsneemt. Een externe auditor doet twee dingen; financiële luik (cijfers) en interim controle (interne controleprocessen). Deloitte als externe auditor van SD Worx heeft een rotatiesysteemduur van drie jaar. In het eerste jaar bekijken ze alles wat te maken heeft met Human Resources en personeel. Het tweede jaar wordt er gekeken naar de aankoopcyclus (*purchases*) en het laatste jaar kijkt men naar verkoop. Dit is bovenop hun financiële activiteiten. De interne audit van SD Worx bekijkt in principe alles. Ze hebben een grote inventaris met alle processen die er in het bedrijf zijn en in welke units ze voorkomen. Risico's worden verdeeld in lage en hoge risico's. De hoge risico's behandelt men elk jaar en de lage risico's worden één keer per drie jaar behandeld. De auditcyclus die SD Worx volgt is drie jaar. De taken van de externe audit en de interne audit worden volledig op mekaar afgestemd. In het jaar dat Deloitte het personeel zal bekijken zal de interne audit van SD Worx bv. geen payroll processen vastpakken. Dit omdat het weinig zin heeft want men doet hetzelfde werk over.

De interne audit zorgt er planmatig voor dat ze in hetzelfde jaar niet dezelfde processen vastpakken als de externe audit. Het is volgens dhr. Asselberg verloren energie en men mag niet onderschatten dat diegene die geaudit wordt er niet gelukkig van wordt wanneer twee personen op korte tijd voor hetzelfde langskomen. De geauditte onderneming heeft zijn tijd nodig en audit is niet de core van hun activiteit. Men is er van op de hoogte dat de audit moet gebeuren maar wanneer er een externe audit plaatsvindt en enkele maanden later de interne audit of omgekeerd, maakt dat geen goede indruk. Hierdoor wordt er planmatig afgestemd.

Een ander factor die de samenwerking bij SD Worx bevordert is het sharen van objectieven. De interne audit en de externe audit sharen hun objectieven in alle auditrapporten. Er wordt aan de externe auditor, Deloitte, meegedeeld naar welke aspecten men zal kijken wanneer men bv. het personeel gaat bekijken. Deloitte doet hetzelfde naar de interne auditdienst van SD Worx toe. Dhr. Asselberg haalt een voorbeeld aan:

*"Wanneer Deloitte een stuk rond HR gaat doen, stel payroll (onze payroll) en wij hebben dat vorig jaar gedaan, gaan wij ook alles wat wij aan rapportering hebben en alle aanbevelingen die wij nog open staan hebben aan hun geven. Het is eigenlijk een open boekhoudsysteem, ze hebben toegang tot alle informatie."*

Door coöperatie kunnen de interne en de externe audit meer zekerheid bieden aan de Raad van Bestuur. Het enige wat niet zou mogen gebeuren volgens dhr. Asselberg is dat ze onder één hoedje zouden spelen. Als de planning van beide beroepen goed op mekaar is afgestemd is, wordt het verwoord als het efficiënt gebruik van de resources. Het management sluit zich meer aan bij de interne kant. De interne audit moet het management zo ver krijgen, op een positieve manier, dat ze de aanbevelingen van de interne audit *au sérieux* nemen en implementeren.

Dhr. Asselberg beweert dat het geen enkele zin heeft om honderden aanbevelingen te schrijven want dan doet het management er niets mee. Men moet kiezen uit de aanbevelingen die belangrijk zijn en ze implementeren. Het moet uiteindelijk haalbaar blijven voor de onderneming om er iets mee te doen. Als de interne audit dit kan verwezenlijken zitten ze op lijn met het management. Als de interne audit goede aanbevelingen doet en deze goed zijn afgestemd zijn met de externe audit, hebben deze aanbevelingen een *added value*. Wanneer deze aanbevelingen met een meerwaarde geïmplementeerd worden door het management, gaat men als bedrijf vooruit.

Dhr. Asselberg concludeert dat hij voorstander is van een intensievere samenwerking tussen de interne en de externe auditor. Wel moet men als twee onafhankelijke units blijven en sharen wat men heeft.

Ook dhr. Vanstraelen is een voorstander van een goede samenwerking tussen de interne en de externe auditor. De samenwerking tussen beide beroepen hangt van het bedrijf af.

*"Je hebt de beursgenoteerde bedrijven en de niet- beursgenoteerde bedrijven en binnen de niet- beursgenoteerde bedrijven heb je de grotere KMO's en de kleinere KMO's. Bij de kleinere KMO's zie ik nooit de Raad van Bestuur terwijl bij de beursgenoteerde bedrijven zit je met een auditcomité. Er worden een aantal momenten vastgelegd waarbij het auditcomité de commissaris ontmoet en wordt er gesproken over de planning, de audit fees en de bevindingen. Er is bepaalde regelgeving over hoe je dat invult en is ook behoefte van de klant. Je moet de regelgeving respecteren maar de behoefte zitten niet exact geformuleerd in de regelgeving. Ik denk dat het belangrijk is dat er een goede samenwerking is. De Raad van Bestuur moet weten of er bevindingen zijn en op basis van wat je gevonden hebt kunnen ze maatregelen nemen."*

Dhr. Vanstraelen vindt communicatie zeer belangrijk wanneer er sprake is van samenwerking. Een voorbeeld zijn de gevolgen van het gebrek aan communicatie bij scopeverandering van de interne audit:

*"De scope, wat ze gaan doen, wordt jaarlijks opgesteld. De interne audit heeft bijvoorbeeld omwille van kostenbesparingsredenen de interne auditscope gereduceerd maar de externe*

*auditor weet er niets van. Het is niet gecommuniceerd en eens het is gecommuniceerd is het niet mogelijk voor de externe audit om hun audit fee te verhogen.”*

Volgens dhr. Vanstraelen is het belangrijk dat er ook wordt gecommuniceerd naar de Raad van Bestuur wanneer er een fraudegeval is. Zo kan de Raad van Bestuur gepaste maatregelen nemen om fraude uit de weg te ruimen. Naast de samenwerking tussen de interne en de externe auditor, moeten de externe auditors ook goed communiceren met het management. Een voorbeeld is de communicatie met de CFO, “het is belangrijk dat je met de financieel verantwoordelijke communiceert en dit ook tijdig doet omdat hij/zij de rapportering naar buiten moet sturen. Er worden maandelijks cijfers gerapporteerd en als externe auditor zou je niet willen dat je je opinie ingeeft waarin een opmerking zit die niet op voorhand met de CFO is doorgesproken. Er moet doorheen het jaar tijdig gecommuniceerd worden”, aldus dhr. Vanstraelen.

Dhr. Vanstraelen vermeldt dat er geen “no surprise- audit” bestaat omdat men een zekere mate van onvoorspelbaarheid moet inbouwen in de auditprocedures. Maar wanneer men weet dat er belangrijke transacties hebben plaatsgevonden zoals een overname zou men dat best op voorhand eens bespreken. Kortom is het belangrijk voor de interne en externe audit dat er gecommuniceerd wordt.

*“De intensiteit van de communicatie hangt af van de complexiteit van de onderneming en de opdracht die de interne audit heeft”*

Zoals al gesteld wordt een efficiënte coöperatie gekenmerkt door *commitment, consulting, communication en confidence*. Volgens dhr. Vanstraelen is commitment een engagement en zijn de interne en externe audit *committed to results*. Dhr. Vanstraelen vindt *confidence* heel belangrijk maar vermeldt erbij dat het wordt *gechallenged* van tijd tot tijd en dat het geen blind vertrouwen is.

*“Je kunt pas vertrouwen hebben in iemand als je weet dat hij competent en onafhankelijk is.”*

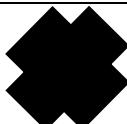

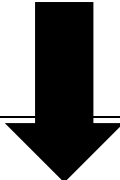
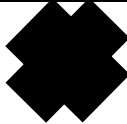
### *11.2 Soorten samenwerkingsvormen*

De interne afdeling van SD Worx heeft de stap gezet van de gedeelde samenwerking naar de partnership relationship. Dhr. Asselberg haalt aan dat ze aan periodieke planning doen. Bij SD Worx rapporteerde het auditcomité één maal per jaar. Zowel de interne als de externe auditors gaan het op kwartaalbasis proberen te doen. Het rapporteren op kwartaalbasis zal, volgens dhr. Asselberg, ervoor zorgen dat men meer gaat afstemmen dan wanneer men één rapporteringsmoment heeft. De cost-benefit relationship of de kostenvoordeelrelatie wordt door de dhr. Asselberg als geen goede reden gezien voor een samenwerking.

Dhr. Vanstraelen heeft alle drie vormen van samenwerking meegemaakt met de interne auditors. De enige samenwerkingsvorm die hij nog niet heeft ervaren is de *partnership relationship*.

Volgens Dhr. Vanstraelen zou er geen relatie kunnen zijn tussen de interne en externe auditor om volgende redenen:

*"je kunt geen relatie hebben met de interne auditor als bijvoorbeeld een multinational een interne audit heeft maar de operaties zijn in België heel beperkt. Het kan ook afhangen van de scope. De interne audit kan beslissen om voor een bepaald jaar de kwaliteit van operaties te testen. Dit sluit niet aan bij het financiële en dan gaat men niet zo snel een samenwerking hebben met de interne audit".*

Soort samenwerking	Interne auditor Paul Asselberg	Externe auditor Koen Vanstraelen
• No relationship		
• Cost- benefit relationship (Kostenvoordeel relatie)		
• Sharing relationship (gedeelde relatie)		
• Partnership relationship		

### 11.3 Relatie tussen de interne audit en het audithonorarium

Er zijn twee soorten relaties tussen de interne audit en het audithonorarium. Deze zijn besproken in de literatuurstudie. Een eerste perspectief gaat er vanuit dat meer interne controle zal leiden tot lagere audit fees. Terwijl bij het complementaire perspectief men aanneemt dat de interne audit resulteert in hogere audit fees. Volgens dhr. Asselberg is er weinig kostenvoordeel wanneer er een samenwerking tussen de interne en de externe auditor optreedt. "De kwaliteit van de rapportering verbetert voor dezelfde prijs", aldus dhr. Asselberg. In het auditteam van dhr. Asselberg zijn de meningen verdeeld over de invloed van de interne audit op het honorarium van de externe auditor. Teamleden vinden dat de fee die een auditor aanreikt in verhouding staat tot de maturiteit van de interne auditor. De fee zal hoger liggen bij een lagere maturiteit van de interne auditor. Dhr. Asselberg haalt een voorbeeld aan:

*"We hebben een tender gedaan omdat de financiële auditor vervangen moest worden. Indien wij geen gestructureerde interne audit zouden hebben en zouden zeggen dat er niet wordt gedocumenteerd door de interne audit, zou de prijs hoger zitten. Kortom wanneer de*

*interne audit geen structuur zou hebben en dus een lage maturiteit zou hebben zou de audit fee hoger komen te liggen. Dit is de interpretatie van mijn teamleden maar volgens mij moet men het zeker niet doen om kosten te besparen."*

Dhr. Asselberg vermeldt dat de externe auditor voor een beperkt deel zich mag baseren op de werkzaamheden van de interne auditor. Volgens dhr. Asselberg mag de externe auditor zich op 20% van het werk van de interne auditor baseren. In hun geval baseert de externe auditor zich voor 5% op het werk van de interne auditor. Dhr. Asselberg verduidelijkt hun situatie als volgt:

*"Wij doen aan 5%, want als het meer dan 20% is en alles wordt door de interne auditor gedaan mag de externe auditor geen handtekening zetten. Wij hebben toegang tot het documentatiesysteem van Deloitte en documenteren daarin. Dus het substantiële van die testen moet hij zelf gemaakt hebben. Je zou kunnen zeggen dat het kostenvoordeel maximaal 20% mag zijn want je mag als interne auditor maximaal 20% doen van het werk van de externe auditor."*

Dhr. Asselberg concludeert dat de relatie tussen de interne en externe audit complementair is.

*"Als de interne en de externe auditor goed samenwerken en afspreken, gaan ze hun resources efficiënt inzetten. Je zou dan resources over kunnen hebben voor dingen waar je anders niet toe zou kunnen komen."*

Volgens dhr. Vanstraelen kan een samenwerking tussen de interne en de externe auditor kostenefficiëntie teweegbrengen. Wanneer de geauditeerde onderneming een interne afdeling heeft, kunnen ze verwachten dat men de audit fee doet verlagen. "De klant kan zeggen dat we de audit fee met 20% moeten verlagen omdat ze een interne afdeling hebben. Maar als de interne audit niet competent of objectief is, moeten wij dat gaan aantonen", aldus dhr. Vanstraelen.

#### *11.4 Determinanten*

Er zijn verschillende determinanten die bepalen of een externe auditor gebruik zal maken van de werkzaamheden van de interne auditor. Deze zijn besproken in de literatuurstudie en de bevindingen uit de enquête. In dit deel worden de factoren besproken die dhr. Vanstraelen belangrijk vindt vooraleer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditor.

Volgens dhr. Vanstraelen moet men eerst en vooral de integriteit en competentie van de interne audit in vraag stellen.

*"Stel dat je 50 items moet testen en je weet dat de interne audit er 50 heeft getest. De vraag is hoeveel je zelf gaat testen en voor hoeveel je gaat vertrouwen op de resultaten van de interne audit. In het eerste jaar kun je zeggen dat je er zelf 25 gaat testen en ga je dezelfde 25 van de interne audit bekijken. De items die de externe audit heeft getest worden vergeleken met wat de interne audit heeft bekomen. Indien er verschillen in zitten*



*zal één van de twee niet competent zijn. Maar als ze evenredig verlopen kun je voor het volgende jaar (indien er geen wijziging is van de intern audit) meer gaan vertrouwen op de interne audit."*

Naast competentie zijn de scope en precisie ook zeer belangrijk volgens dhr. Vanstraelen. Dit wordt met een voorbeeld toegelicht door dhr. Vanstraelen:

*"De externe auditor heeft bijvoorbeeld een materialiteit van 100.000 euro en de precisie van de interne audit is een half miljoen. De externe auditor zal dan niet kunnen steunen op de werkzaamheden van de interne audit want ze accepteren verschillen die de externe auditor niet accepteert. Je weet niet in welke mate van detail ze gaan testen en waar ze de lijn gaan trekken tussen wat aanvaardbaar is en wat fout is."*

Een laatste belangrijke factor is de manier van documentatie. Dhr. Vanstraelen haalt aan dat men moeilijk iets kan gaan bekijken als er beperkt of niet gedocumenteerd wordt. De interne audit kan zowel objectief als competent zijn maar zonder een redelijke mate van documentatie heeft het geen impact.

## II. Kwantitatief onderzoek

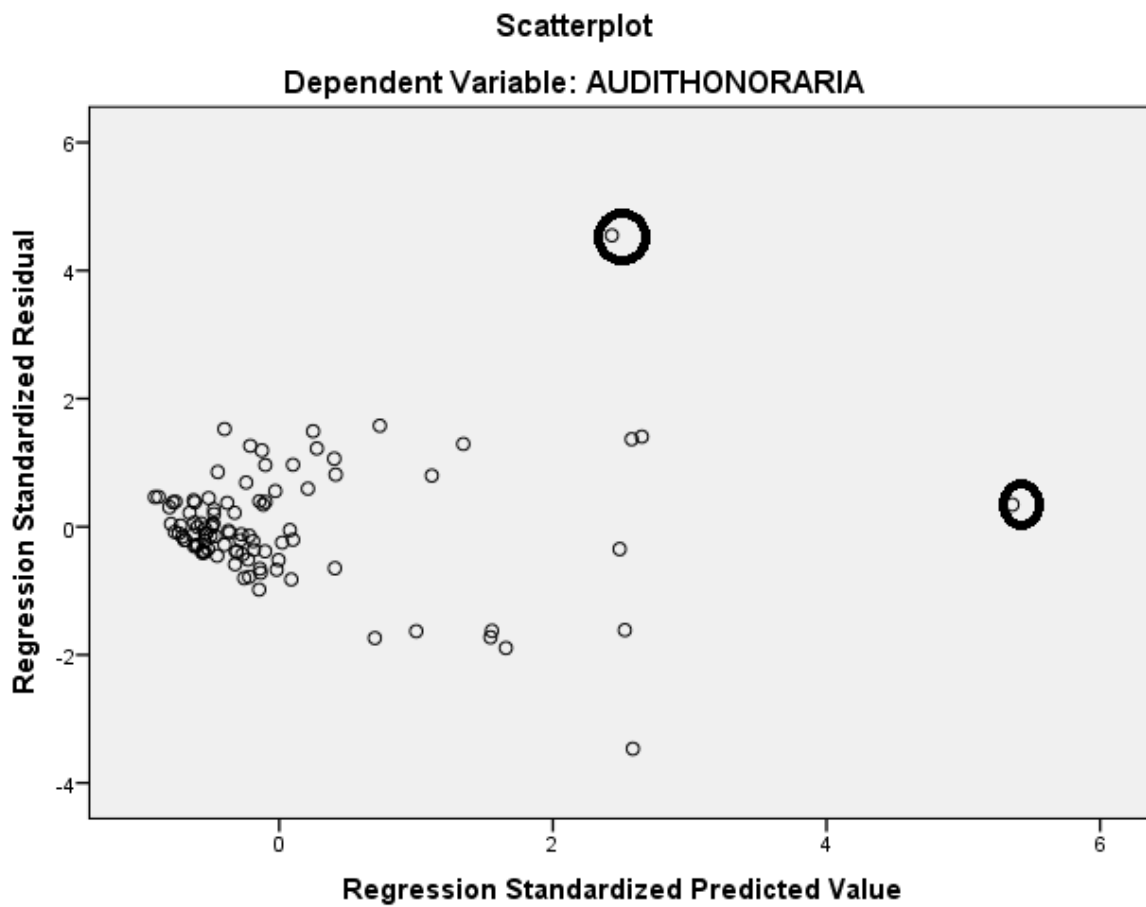
### 12. Audithonorarium

#### 12.1 Steekproeftrekking

Het kwantitatief onderzoek van deze masterproef tracht door middel van een regressieanalyse de invloed van de interne audit op het honorarium van de externe auditor te achterhalen. Deze regressieanalyse dient om inzicht te verwerven in de determinanten die een statistisch significante invloed hebben op de hoogte van de audithonoraria. Bovendien zal er gekeken worden welk verband er bestaat tussen de determinanten en het audithonorarium. De Bel- First databank bevat informatie over ondernemingen gevestigd in België en Luxemburg. Uit deze database zijn de jaarrekeningen van de beursgenoteerde ondernemingen geselecteerd (boekjaar 2012), gevestigd in België. In totaal zijn er 782.327 ondernemingen die gevestigd zijn in België, waarvan 575.279 actieve ondernemingen. Het onderzoek baseert zich op de beursgenoteerde bedrijven in België. Bij toepassing van deze criteria levert Bel-First een omvang op van 160 ondernemingen. Ondernemingen met ontbrekende essentiële financiële gegevens of missing values werden verwijderd wat leidde tot een steekproefomvang van 102 ondernemingen. Met behulp van een scatterplot werden de ondernemingen op uitzonderlijke waarden gecontroleerd. Er zijn twee ondernemingen die als outliers worden beschouwd. In grafiek 6 zijn deze ondernemingen omcirkeld. Een verduidelijking van bovengenoemde waarden wordt in onderstaand tabel weergegeven:

	<b>Steekproefomvang</b>
• Belgische beursgenoteerde ondernemingen	160
• Ondernemingen met ontbrekende waarden	58
• Ondernemingen met uitzonderlijke waarden	2
<b>Totaal steekproefomvang</b>	<b>100</b>

Grafiek 6: Scatterplot ondernemingen met uitzonderlijke waarden



## 12.2 Databeschrijving

De determinanten van het audithonorarium die besproken zijn in de literatuurstudie zullen in het kwantitatief onderzoek van deze masterproef getoetst worden. De determinanten die het audithonorarium bepalen zijn de ondernemingsgrootte, ondernemingscomplexiteit, ondernemingsrisico, de interne audit, het auditkantoor, honorarium non-auditdiensten en kenmerken van de Governance structuur. Voor elk determinant zijn er één of meerdere controlevariabelen/onafhankelijke variabelen die een maatstaf of proxy zullen vormen. De afhankelijke variabele van de regressievergelijking is het audithonorarium.

De ondernemingsgrootte wordt beschouwd als één van de meest significante determinanten van het audithonorarium. De ondernemingsgrootte wordt bepaald aan de hand van het balanstotaal, de omzet of het personeelsbestand van de klant.

De maatstaven die worden gebruikt voor het meten van de ondernemingscomplexiteit zijn het aantal dochterondernemingen en de ondernemingen in de groep.

Het risico van de onderneming heeft een tal van controlevariabelen. Deze kunnen we onderverdelen in solvabiliteit- en liquiditeitsratio's. De solvabiliteitsratio van de onderneming wordt gemeten aan de hand van het eigen vermogen ten opzichte van het balanstotaal. Bij een hogere solvabiliteit neemt het risico van de onderneming af. De bepaling van de liquiditeit van de onderneming gebeurt door het netto bedrijfskapitaal en de current ratio. Het netto bedrijfskapitaal oftewel het werkkapitaal wordt gevormd door het verschil tussen de vlottende activa en het vreemd vermogen op korte termijn. Deze maatstaf geeft de middelen weer waarover de onderneming beschikt die de uitvoering van de dagelijkse activiteiten mogelijk maakt. Een hoog werkkapitaal duidt erop dat het risico van de onderneming afneemt. Een tweede controlevariabele die de liquiditeit meet van de onderneming is de current ratio. Deze geeft de vlottende activa ten opzichte van het vreemd vermogen op korte termijn weer. Een hogere current ratio wijst op de afname van het ondernemingsrisico. Verder wordt een maatstaf voor de winstgevendheid van de onderneming gebruikt. Deze controlevariabele is de ROA of Return on Assets en geeft de verhouding van de winst van het huidig boekjaar ten opzichte van het balanstotaal weer. Indien de onderneming over een hoge winstgevendheid beschikt, neemt het ondernemingsrisico af. Een bijkomende controlevariabele is de dummyvariabele Verlies2011. Indien de onderneming een verlies heeft geleden in het voorbije jaar wordt de waarde van de variabele gelijkgesteld aan 1 en anders neemt de variabele de waarde 0 aan. De laatste controlevariabele voor het ondernemingsrisico is de som van de voorraden en handelsvorderingen ten opzichte van het balanstotaal. Voorraden en handelsvorderingen zijn risicovolle accounts. Naarmate de voorraden en handelsvorderingen stijgen, neemt het risico van de onderneming toe.

Indien de onderneming over een interne afdeling beschikt zal de waarde van de dummy-variabele interne audit gelijk zijn aan 1. De invloed van de interne audit op het audithonorarium vormt de centrale onderzoeksvraag en zal bijgevolg het meest cruciale zijn in dit onderzoek. Dit gegeven is niet verkregen door de databank Bel-First maar door middel van het Corporate Governance Charter van de ondernemingen. Bij elke onderneming is het Corporate Governance

charter op de website van de onderneming geraadpleegd om uit te maken of ze al dan niet beschikken over een interne afdeling.

De grootte van het auditkantoor is een andere mogelijke determinant van het audithonorarium. De controlevariabele Big4<sup>2</sup> krijgt de waarde 1 indien de auditor tot de Big4 behoort.

Tenslotte zijn er de non-auditdiensten en de Governance structuur als determinanten. De non-auditdiensten bestaan uit de som van bezoldigingen uit belastingsadviesopdrachten (code 95062 en code 95082) en andere opdrachten buiten de revisorale opdrachten (code 95063 en code 95083) uitgevoerd binnen de vennootschap door de commissaris(sen) of door personen met wie de commissaris(sen) verbonden is(zijn). Voor de Governance structuur vonden wij geen geschikte proxy (alle Belgische beursgenoteerde ondernemingen passen in principe de Corporate Governance code toe) en die hebben wij om die reden buiten beschouwing gelaten.

Om de overzichtelijkheid te behouden zijn de determinanten en hun controlevariabelen opgenomen in onderstaand tabel 9. Deze geeft bovendien een overzicht weer van de definities van de controlevariabelen en hun verwacht teken.

---

<sup>2</sup> Deloitte, Ernst &Young, PwC en KPMG.

Tabel 9: omschrijving van de variabelen

<b>Determinanten</b>	<b>Variabelen</b>	<b>Definitie</b>	<b>Verwacht teken</b>
<b>Ondernemingsgrootte</b>	X <sub>1</sub> =BALANSTOTAAL	Balanstotaal	+
	X <sub>2</sub> = PB	Personeelsbestand	+
	X <sub>3</sub> =OMZET	Omzet van boekjaar 2012	+
<b>Ondernemingscomplexiteit</b>	X <sub>4</sub> = DOCHTERS	Aantal dochters	+
	X <sub>5</sub> =GROEP	Aantal ondernemingen in de groep	+
<b>Ondernemingsrisico</b>	X <sub>6</sub> =ROA	Winst huidig boekjaar/balanstotaal	+
	X <sub>7</sub> = VERLIES2011	Verliezen van vorig jaar, dummy variabele =1 indien verlieslatend en anders 0	+
	X <sub>8</sub> =RESULTAAT2012	Resultaat van het boekjaar 2012	-
	X <sub>9</sub> = INVREC	(Voorraden+ handelsvorderingen)/balanstotaal	+
	X <sub>10</sub> = SOLVABILITEIT	Solvabiliteitsratio (Eigen vermogen/balanstotaal)	-
	X <sub>11</sub> =NETTO BEDRIJFSKAPITAAL	Netto bedrijfskapitaal = vlottend actief- vreemd vermogen op KT	-
	X <sub>12</sub> = CURRENT	Current ratio	-
<b>Interne audit</b>	X <sub>13</sub> = IA	Interne audit, dummy variabele, indien onderneming een interne afdeling heeft 1 en anders 0	+/-
<b>Auditkantoor</b>	X <sub>14</sub> = BIG4	Dummy Variabele =1 als auditkantoor één van de big4 is en anders 0	+
<b>Non-audit</b>	X <sub>15</sub> =NONAUDIT	Som van non-audithonorarium	+

## 12. 3 Hypothesen en modelvorming

### 12.3.1 Hypothesen

In dit deel worden de hypothesen opgesteld en besproken op basis van de eerdere studies. De ondernemingsgrootte heeft in alle onderzoeken een significante en positieve relatie met audithonorarium. De vraag naar auditdiensten zal naargelang de ondernemingsgrootte stijgen (Simunic, 1980; Chou & Lee, 2003; Choi, Kim & Zang, 2010; Giroux & McLelland, 2008; Felix et al., 2001; Mohamed et al. 2012). De maatstaven voor de ondernemingsgrootte zijn het balanstotaal ((Simunic, 1980; Chou & Lee, 2003; Choi, Kim & Zang, 2010; Giroux & McLelland, 2008; Felix et al., 2001; Mohamed et al. 2012), het personeelsbestand (Choi, Kim & Zang, 2010; Giroux & McLelland, 2008) en de omzet. Deze worden verwacht een positief teken te hebben en significant te zijn. Hieruit worden de volgende hypothesen opgesteld voor deze variabelen:

*H<sub>1</sub> = Positief verband tussen balanstotaal en audithonorarium*

*H<sub>2</sub> = Positief verband tussen personeelsbestand en audithonorarium*

*H<sub>3</sub> = Positief verband tussen omzet en audithonorarium*

Een tweede determinant die het audithonorarium bepaalt is de ondernemingscomplexiteit. Volgens Hay, Knechel & Ling (2008) kan een diverse en complexe onderneming meer risico's oplopen en kan dit leiden tot hogere audit fees. De maatstaven die worden gebruikt om de ondernemingscomplexiteit te bepalen zijn het aantal dochterondernemingen en het aantal ondernemingen in de groep (Chou & Lee, 2003; Simunic, 1980; Hay, Knechel & Ling, 2008; Choi, Kim & Zang, 2010). Deze maatstaven worden verwacht een positieve relatie op te leveren.

*H<sub>4</sub> = Positief verband tussen aantal dochterondernemingen en audithonorarium*

*H<sub>5</sub> = Positief verband tussen aantal ondernemingen in de groep en audithonorarium*

Het ondernemingsrisico is een determinant waarvoor vele maatstaven worden gebruikt. Voor dit regressiemodel zullen de volgende maatstaven worden gebruikt: voorraden en handelsvorderingen (Simunic, 1980; Hay, Knechel & Ling, 2008; Prawitt et al., 2011), Verlies van het vorige boekjaar (Choi, Kim & Zang, 2010; Prawitt et al., 2011), Resultaat van het boekjaar (Choi, Kim & Zang, 2010), ROA (Choi, Kim & Zang, 2010; Prawitt et al., 2011; Mohamed et al., 2012), Current Ratio (Hay, Knechel & Ling, 2008; Prawitt et al., 2011; Mohamed et al., 2012), solvabiliteit en netto bedrijfskapitaal. Op basis van het verwacht teken worden de volgende hypothesen opgesteld:

*H<sub>6</sub> = Positief verband tussen verlies van boekjaar 2011 en audithonorarium*

*H<sub>7</sub> = Negatief verband tussen resultaat van boekjaar 2012 en audithonorarium*

*H<sub>8</sub> = Positief verband tussen voorraden en handelsvorderingen en audithonorarium*

*H<sub>9</sub> = Negatief verband tussen solvabiliteit en audithonorarium*

*H<sub>10</sub> = Positief verband tussen ROA en audithonorarium*

$H_{11}$  = Negatief verband tussen netto bedrijfskapitaal en audithonorarium

$H_{12}$  = Negatief verband tussen Current Ratio en audithonorarium

De impact van de interne audit op het audithonorarium wordt vanuit twee perspectieven bekeken. Er zijn onderzoeken (Stewart & Kent, 2006; Hay, Knechel & Ling, 2008) die pleiten voor een positieve relatie tussen de interne audit en het audithonorarium en onderzoeken die vinden dat er een negatieve relatie is tussen beide (Mihret & Admassu, 2011; Brody, 2012; Gramling, 1999; Felix et al., 2001; Prawitt et al., 2011; Mohamed et al., 2012; Abbott et al., 2012). Door middel van dit onderzoek kan er een antwoord geformuleerd worden op de vraag welke invloed de interne audit heeft op het audithonorarium. Aangezien er contrasterende onderzoeken zijn worden volgende hypothesen opgesteld:

$H_{13a}$  = Geen verband (of negatief) tussen interne audit en audithonorarium

$H_{13b}$  = Positief verband tussen interne audit en audithonorarium

De grootte van het auditkantoor heeft als maatstaf de dummyvariabele BIG4. Er wordt vanuit gegaan dat een groter auditkantoor zal leiden tot hogere audit fees. Er wordt een positief en significante relatie verwacht. Onderstaande hypothese geeft deze relatie weer:

$H_{14}$  = Positief verband tussen BIG4 en audithonorarium

De laatste determinant die wordt opgenomen in het regressiemodel is het non-audithonorarium (Felix et al., 2001; Prawitt et al., 2011). Het verwacht teken voor het non-audithonorarium is positief en significant. Hiermee wordt de laatste hypothese gevormd:

$H_{15}$  = Positief verband tussen non-audithonorarium en audithonorarium

### 12.3.2 Modelvorming

Onderstaand regressiemodel wordt gevormd door de afhankelijke variabele en de onafhankelijke variabelen. Er wordt een meervoudige regressie gevoerd om de invloed van de onafhankelijke variabelen op de afhankelijke variabele, audithonorarium, te achterhalen. Bovengenoemde hypothesen bepalen de tekens van de onafhankelijke variabelen. Bij elk onafhankelijke variabele is er een partiële regressiecoëfficiënt  $\beta_n$  die de invloed zal weergeven van de onafhankelijke variabelen op de afhankelijke variabele.

<b>Audithonorarium</b> = $\beta_0$ + $\beta_1$ BALANSTOTAAL + $\beta_2$ PB+ $\beta_3$ OMZET + $\beta_4$ DOCHTERS + $\beta_5$ GROEP + $\beta_6$ VERLIES2011 - $\beta_7$ RESULTAAT2012 + $\beta_8$ INVREC - $\beta_9$ SOLVABILITEIT + $\beta_{10}$ ROA - $\beta_{11}$ NETTO BEDRIJFSKAPITAAL - $\beta_{12}$ CURRENT +/- $\beta_{13}$ IA + $\beta_{14}$ BIG4 + $\beta_{15}$ NONAUDIT + $\epsilon$
--

Vijftien variabelen voor 100 cases is eigenlijk te veel. Als wij de vuistregel van 10 cases per variabele hanteren zouden wij het aantal variabelen beter met 5 verminderen.



## 12.4 Regressiemodellen

Eerst wordt er een enkelvoudige regressie gevoerd om de invloed van de interne audit op het audithonorarium trachten te achterhalen. Hierbij wordt er gekeken of de onafhankelijke variabele significant is en welke relatie het heeft met de audit fee. Vervolgens wordt er een meervoudige regressie gevoerd om de impact van alle determinanten te achterhalen. Tenslotte wordt er een derde regressie gevoerd met enkel de significante variabelen en de interne audit.

### 12.4.1 Enkelvoudige regressie

De invloed van de interne audit op het honorarium van de externe auditor wordt door middel van een enkelvoudig regressiemodel voorgesteld. De tabel Model Summary geeft informatie over de R square en de aangepaste R Square. In dit model bedraagt de R Square 0.150. Dit duidt aan dat het model voor 15% de audit fee verklaart, wat, zoals verwacht, niet veel is.

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,387 <sup>a</sup>	,150	,141	161,437
a. Predictors: (Constant), DUMMYIA				

Er wordt een betrouwbaarheidsniveau van 95% gehanteerd voor dit model. Dit wil zeggen dat een p-waarde groter dan 0.05 duidt op een niet-significante variabele. In dit enkelvoudige regressiemodel bedraagt de p-waarde  $0.000 < 0.05$ . Doordat de p-waarde kleiner bedraagt dan 0.05 weten we dat het regressiemodel significant wordt gevonden.

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	454943,374	1	454943,374	17,456	,000 <sup>b</sup>
	Residual	2580128,370	99	26061,903		
	Total	3035071,744	100			
a. Dependent Variable: AUDITHONORARIUM						
b. Predictors: (Constant), DUMMYIA						

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	46,531	25,525		1,823	,071
	DUMMYIA	137,229	32,845	,387	4,178	,000

a. Dependent Variable: AUDITHONORARIUM

Bovenstaand tabel bevat de onafhankelijke variabele interne audit, deze wordt weergegeven als een dummyvariabele. Het significantieniveau bedraagt 5%. Uit de tabel *Coëfficiënts* kunnen we afleiden dat de interne audit een significante determinant is van het audithonorarium. De P-waarde van deze onafhankelijke variabele bedraagt 0.000 en bevindt zich onder het significantieniveau van 5%. Het enkelvoudige regressievergelijking ziet er als volgt uit:

- **AUDITHONORARIUM**=  $\beta_0 + 0.387$  INTERNE AUDIT<sup>3</sup>
- **AUDITHONORARIUM**= 46,531 + 137.229 INTERNE AUDIT<sup>4</sup>

De aanwezigheid van een interne auditdienst verhoogt dus het audithonorarium, maar dit hangt uiteraard samen met de grootte van de onderneming en andere niet in de enkelvoudige regressie opgenomen variabelen.

#### 12.4.2 Meervoudige regressie

De resultaten van de meervoudige regressieanalyse worden in dit deel besproken. De determinanten van het audithonorarium worden eerst getest op multicollineariteit. Multicollineariteit komt voor wanneer de variabelen van het audithonorarium sterk correleren met elkaar. Bijgevolg reduceert dit de betrouwbaarheid van het regressiemodel. De variabelen in dit onderzoek zijn via de correlatiematrix getest op multicollineariteit. De sterkte van de correlaties wordt bepaald door de Pearson's correlatiecoëfficiënt. Indien deze voor een variabele meer bedraagt dan 0.75 wordt deze beschouwd als een variabele met een onderlinge interdepentie. Bijgevolg wordt één van de variabelen niet opgenomen in het regressiemodel. De correlatiecoëfficiënten van de onafhankelijke variabelen bedragen hoger dan de kritische waarde van 0.75. We kunnen besluiten dat er geen sprake is van multicollineariteit. In dit regressiemodel worden alle onafhankelijke variabelen opgenomen. De tabel Model Summary geeft de correlatie

<sup>3</sup> Op basis van de gestandaardiseerde regressiecoëfficiënt

<sup>4</sup> Op basis van de niet- gestandaardiseerde regressiecoëfficiënt

weer tussen de onafhankelijke variabelen en de afhankelijke variabele. De determinatiecoëfficiënt  $R^2$  bedraagt 0.747. De  $R^2$  verklaart voor hoeveel procent de afhankelijke variabele, audithonorarium, afhankelijk is van de onafhankelijke variabelen. In dit geval wordt het audithonorarium voor 74.7% bepaald door de onafhankelijke variabelen. Volgens de adjusted R Square kan 70.1% van de variatie in het audithonorarium verklaard worden door de verschillen in de onafhankelijke variabelen. Onderstaand wordt de tabel Model Summary weergegeven:

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,864 <sup>a</sup>	,747	,701	95,453
a. Predictors: (Constant), ROA 2012, GROEP, SOLVABILITEIT, DUMMYBIG4, PB, DUMMYIA, RESULTAAT2012, CURRENT RATIO, INVREC, DOCHTERS, NON-AUDIT, DUMMYVERLIESBJ, NETTOBEDRIJFSKAPITAAL, OMZET 2012, BALANSTOTAAL				

De ANOVA tabel geeft weer of het model significant is. Uit onderstaande tabel kunnen we afleiden dat het regressiemodel op een betrouwbaarheidsniveau van 95% of op 5% significantieniveau significant is.

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2254591,225	15	150306,082	16,497	,000 <sup>b</sup>
	Residual	765346,072	84	9111,263		
	Total	3019937,297	99			
a. Dependent Variable: AUDITHONORARIA						
b. Predictors: (Constant), ROA 2012, GROEP, SOLVABILITEIT, DUMMYBIG4, PB, DUMMYIA, RESULTAAT2012, CURRENT RATIO, INVREC, DOCHTERS, NON-AUDIT, DUMMYVERLIESBJ, NETTOBEDRIJFSKAPITAAL, OMZET 2012, BALANSTOTAAL						

Onderstaande tabel *Coëfficiënts* laat toe de significantie van de onafhankelijke variabelen te achterhalen. Voor het regressiemodel wordt een betrouwbaarheidsniveau van 95% of een significantieniveau van 5% toegepast. De toetsingsgrootte  $t$  geeft dit significantieniveau weer voor zowel de onafhankelijke variabelen als de afhankelijke variabele. De variabelen die het significantieniveau van 0.05 overschrijden worden beschouwd als niet-significante determinanten van het audithonorarium. Door middel van de partiële regressiecoëfficiënten van elke onafhankelijke variabele kunnen de vooropgestelde hypothesen vergeleken worden. Verder zijn de niet-gestandaardiseerde en de gestandaardiseerde regressiecoëfficiënten opgenomen. Deze laatste maken de vergelijkbaarheid van de parameters mogelijk. De waarde van de constante is bij de gestandaardiseerde regressiecoëfficiënt nul.

De niet-significante determinanten betreffen het non-audithonorarium (p-waarde:  $0.138 > 0.05$ ), ROA (p-waarde:  $0.881 > 0.05$ ), voorraden en handelsvorderingen (p-waarde:  $0.872 > 0.05$ ), solvabiliteit ( $0.182 > 0.05$ ), personeelsbestand (p-waarde:  $0.195 > 0.05$ ), aantal ondernemingen in de groep (p-waarde:  $0.744 > 0.05$ ), aantal dochterondernemingen (p-waarde:  $0.435 > 0.05$ ), interne audit (p-waarde:  $0.134 > 0.05$ ), BIG4 (p-waarde:  $0.089 > 0.05$ ) en verlies van boekjaar 2011 (p-waarde:  $0.820 > 0.05$ ). De significante variabelen zijn resultaat van boekjaar 2012, balanstotaal, current ratio, netto bedrijfskapitaal en omzet. Op basis van onderstaande tabel (*Coëfficiënts*) wordt de regressievergelijking gevormd. In plaats van de niet-gestandaardiseerde regressiecoëfficiënten worden de gestandaardiseerde regressiecoëfficiënten gebruikt om de vergelijkbaarheid mogelijk te maken.

$$\text{AUDITHONORARIUM} = \beta_0 + 0.898 \text{ BALANSTOTAAL} + 0.501 \text{ OMZET} - 0.339 \text{ RESULTAAT2012} + 0.233 \text{ NETTO BEDRIJFSKAPITAAL} + 0.166 \text{ CURRENT} + \varepsilon$$

Indien we de significante determinanten vergelijken met de hypothesen die zijn opgesteld, zien we dat het teken voor de significante variabelen niet altijd het verwacht teken is. Deze worden bondig voorgesteld in onderstaand tabel:

Significante determinanten	Verwacht teken	Werkelijk teken
BALANSTOTAAL	+	+
OMZET	+	+
RESULTAAT2012	-	-
NETTO BEDRIJFSKAPITAAL	-	+
CURRENT RATIO	-	+

		Coefficients <sup>a</sup>				
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
Model		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	51,500	38,265		1,346	,182
	NON-AUDIT	,081	,054	,101	1,503	,137
	DUMMYIA	32,426	21,912	,091	1,480	,143
	DUMMYBIG4	37,417	22,157	,107	1,689	,095
	DOCHTERS	-,063	,080	-,054	-,791	,431
	GROEP	,027	,082	,021	,326	,745
	OMZET 2012	8,915E-5	,000	,501	3,870	,000
	NETTOBEDRIJFSKAPITAAL	7,048E-5	,000	,233	2,054	,043
	CURRENT RATIO	8,026	3,554	,166	2,259	,026
	SOLVABILITEIT	-64,791	49,614	-,092	-1,306	,195
	BALANSTOTAAL	2,425E-5	,000	,898	6,459	,000
	INVREC	-10,762	68,656	-,010	-,157	,876
	PB	-,012	,009	-,169	-1,307	,195
	RESULTAAT2012	-6,976E-5	,000	-,339	-3,610	,001
	DUMMYVERLIESBJ	-6,731	24,300	-,019	-,277	,782
	ROA 2012	-9,383	59,146	-,011	-,159	,874

a. Dependent Variable: AUDITHONORARIA

### 12.4.3 Meervoudige regressie met significante variabelen

In dit deel wordt een meervoudige regressie gevoerd met enkel de significante determinanten die zijn bepaald in het vorige deel. Hieraan wordt de dummyvariabele Interne audit toegevoegd omdat wij deze specifiek willen onderzoeken.

De variabelen die significant zijn gevonden betreffen de omzet, balanstotaal, netto bedrijfskapitaal, resultaat van boekjaar 2012 en current ratio.

De tabel Model Summary geeft een gecorrigeerde R<sup>2</sup> weer van 69.3%. Dit betekent dat het audithonorarium voor 69.3% wordt bepaald door de onafhankelijk variabelen. De Anova tabel bevat een p-waarde die kleiner is dan 0.05 nl. 0.000. Dit wijst erop dat het regressiemodel significant is.

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,844 <sup>a</sup>	,712	,693	96,453
a. Predictors: (Constant), RESULTAAT2012, CURRENT RATIO, DUMMYIA, OMZET 2012, NETTOBEDRIJFSKAPITAAL, BALANSTOTAAL				

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2160567,802	6	360094,634	38,706	,000 <sup>b</sup>
	Residual	874503,942	94	9303,233		
	Total	3035071,744	100			
a. Dependent Variable: AUDITHONORARIA						
b. Predictors: (Constant), RESULTAAT2012, CURRENT RATIO, DUMMYIA, OMZET 2012, NETTOBEDRIJFSKAPITAAL, BALANSTOTAAL						

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	30,598	16,239		1,884	,063
	DUMMYIA	44,325	20,858	,125	2,125	,036
	OMZET 2012	7,046E-5	,000	,395	6,533	,000
	NETTOBEDRIJFSKAPITAAL	7,675E-5	,000	,253	2,318	,023
	CURRENT RATIO	5,468	3,323	,113	1,645	,103
	BALANSTOTAAL	2,581E-5	,000	,953	7,573	,000
	RESULTAAT2012	-7,218E-5	,000	-,350	-4,233	,000

a. Dependent Variable: AUDITHONORARIA

Uit bovenstaande tabel *coëfficiënts* kunnen we afleiden dat alle onafhankelijke variabelen significant zijn met uitzondering van de Current Ratio. De p-waarde van Current ratio is  $0.103 > 0.05$ . De omzet (p-waarde:  $0.000 < 0.05$ ), balanstotaal (p-waarde:  $0.000 < 0.05$ ), netto bedrijfskapitaal (p-waarde:  $0.023 < 0.05$ ) en resultaat van boekjaar 2012 (p-waarde:  $0.000 < 0.05$ )

behoren tot de significante determinanten van het audithonorarium. In het meervoudige regressiemodel (incl. alle variabelen) werd de dummyvariabele interne audit als niet significant gevonden terwijl in dit model het een p-waarde van  $0.036 < 0.05$  heeft. Uit bovenstaande gegevens verkrijgen we de volgende regressievergelijking:

$$\mathbf{AUDITHONORARIUM} = \beta_0 + 0.953 \text{ BALANSTOTAAL} + 0.395 \text{ OMZET} - 0.350 \text{ RESULTAAT2012} + 0.253 \text{ NETTO BEDRIJFSKAPITAAL} + 0.125 \text{ INTERNE AUDIT} + \varepsilon$$

## 12.5 Bespreking van de resultaten en conclusies

### 12.5.1 Enkelvoudige regressie

Met een p-waarde van 0.000 is de onafhankelijke variabele interne audit gevonden als een significante variabele. Er zijn twee hypothesen opgesteld voor de interne audit. Deze zijn als volgt:

$H_{13a}$  = *Geen verband (of negatief) tussen interne audit en audithonorarium*

$H_{13b}$  = *Positief verband tussen interne audit en audithonorarium*

Hypothese  $_{13a}$  is de nulhypothese en hypothese  $_{14b}$  is de alternatieve hypothese. De nulhypothese stelt dat er geen of een negatieve relatie is tussen de interne audit en het audithonorarium. De alternatieve hypothese voorziet een positieve relatie tussen de interne audit en de audit fee. De onafhankelijke variabele is significant gevonden en wordt bijgevolg de nulhypothese verworpen op een significantieniveau van 5%. De alternatieve hypothese  $_{13b}$  wordt aangenomen:

**$H_{13b}$  = Positief verband tussen interne audit en audithonorarium**

Op basis van dit enkelvoudige regressiemodel kunnen we besluiten dat de interne audit een positieve en significante relatie heeft met het audithonorarium.

### 12.5.2 Meervoudige regressie

Voor de meervoudige regressie zijn alle onafhankelijke variabelen opgenomen in het regressiemodel. Voor de determinant ondernemingsgrootte zijn er drie maatstaven opgesteld. Door middel van de meervoudige regressie zijn de omzet, het balanstotaal en het personeelsbestand als onafhankelijke variabelen getoetst. Bijhorend zijn er drie hypothesen opgesteld voor deze maatstaven:

$H_1$  = *Positief verband tussen balanstotaal en audithonorarium*

$H_2$  = *Positief verband tussen personeelsbestand en audithonorarium*

$H_3$  = *Positief verband tussen omzet en audithonorarium*

Aangezien de p-waarde van de omzet van de onderneming 0.000 bedraagt wordt het als een significante onafhankelijke variabele gezien op een significantieniveau van 5%. De gestandaardiseerde regressiecoëfficiënt van deze onafhankelijke variabele bedraagt + 0.501. De p-waarde voor de variabele BALANSTOTAAL bedraagt eveneens 0.000 en wordt als significant bevonden. De gestandaardiseerde regressiecoëfficiënt van de onafhankelijke variabele, BALANSTOTAAL, bedraagt + 0.898. Deze regressiecoëfficiënt is hoger dan de regressiecoëfficiënt van de variabele OMZET. Dit betekent dat de audit fee voor een groter deel wordt bepaald door het balanstotaal. Een laatste maatstaf van de ondernemingsgrootte is het personeelsbestand. De p-waarde van de variabele PB is 0.195. Het bevindt zich boven het significantieniveau van 5% en



wordt als niet-significant beschouwd. Voor de omzet, het balanstotaal en het personeelsbestand zijn er geen nulhypothese opgesteld maar enkel de alternatieve hypothese. De nulhypothese van deze onafhankelijke variabelen zouden geen relatie weergeven. Aangezien de variabelen OMZET en BALANSTOTAAL significant zijn op een significantieniveau van 5% worden de alternatieve hypothesen van beide variabelen aangenomen. De alternatieve hypothese van de variabele PB wordt verworpen. De ondernemingsgrootte heeft in dit onderzoek twee maatstaven die als significant worden beschouwd. De omzet en het balanstotaal hebben een positief relatie met het audithonorarium, terwijl het personeelsbestand geen relatie heeft met de audit fee.

Een tweede determinant van het audithonorarium is de ondernemingscomplexiteit. Deze heeft als maatstaven het aantal dochterondernemingen en het aantal ondernemingen in de groep. Voor de onafhankelijke variabele DOCHTERS en GROEP geven de hypothesen een positieve relatie tussen de maatstaven en het audithonorarium weer. De p-waarde van de onafhankelijke variabele DOCHTERS bedraagt 0.431, terwijl de p-waarde van de variabele GROEP 0.754 is. Beide onafhankelijke variabelen zijn niet-significant op een significantieniveau van 5%. De alternatieve hypothesen worden verworpen. Uit dit onderzoek blijkt dat de maatstaven aantal dochterondernemingen en aantal ondernemingen in de groep geen relatie hebben met het audithonorarium.

Het ondernemingsrisico is een ander determinant van het audithonorarium. De maatstaven voor het risico zijn de Current ratio, solvabiliteit, netto bedrijfskapitaal, voorraden en handelsvorderingen, verlies van het vorige boekjaar (2011) en het resultaat van het huidig boekjaar 2012. Het netto bedrijfskapitaal heeft een p-waarde van 0.043 en valt onder het significantieniveau van 5%. Ook de current ratio is een significante variabele met een p-waarde van 0.026. De gestandaardiseerde regressiecoëfficiënt voor de variabele NETTOBEDRIJFSKAPITAAL bedraagt + 0.233, terwijl de gestandaardiseerde regressiecoëfficiënt van de variabele CURRENT RATIO +0.166 is. De regressiecoëfficiënt van de variabele NETTOBEDRIJFSKAPITAAL ligt hoger dan de regressiecoëfficiënt van de variabele CURRENT RATIO. De nulhypothese (geen relatie met het audithonorarium) wordt verworpen. De onafhankelijke variabelen SOLVABILITEIT, INVREC, DUMMYVERLIESBJ en ROA2012 hebben een p-waarde die lager ligt dan het significantieniveau van 5%. Bijgevolg zijn deze niet-significant en hebben in dit onderzoek geen relatie met het audithonorarium. Een laatste onafhankelijke variabele is RESULTAAT2012. De p-waarde van deze variabele is 0.001 en ligt onder het significantieniveau van 5%. De gestandaardiseerde regressiecoëfficiënt bedraagt -0.339. Indien we de significante variabelen NETTOBEDRIJFSKAPITAAL, CURRENT RATIO en RESULTAAT2012 vergelijken zien we dat de audit fee voor een groter deel door de onafhankelijke variabele RESULTAAT2012 wordt verklaard.

In het meervoudige regressiemodel is de p-waarde van de variabele DUMMYIA 0.143. Deze p-waarde ligt hoger dan het significantieniveau van 5% en is de variabele bijgevolg niet-significant.

Een voorlaatste determinant is de grootte van het auditkantoor. De maatstaf voor deze determinant is BIG4. Deze wordt voorgesteld door een onafhankelijke dummyvariabele. De p-waarde van de onafhankelijke variabele DUMMYBIG4 is 0.095. Deze ligt boven het

significantieniveau van 5% en is niet-significant. We kunnen besluiten dat de grootte van het auditkantoor geen relatie heeft met het audithonorarium.

De laatste determinant die wordt besproken in dit onderzoek is het non-audithonorarium. De onafhankelijke variabele NON-AUDIT heeft een p-waarde van 0.137 en is niet-significant. Uit deze laatste blijkt dat er geen relatie is tussen het non-audithonorarium en het audithonorarium.

### 12.5.3 Meervoudige regressie met de significante variabelen

Een laatste regressie die gevoerd is, is een meervoudige regressie die enkel de significante variabelen en de onafhankelijke variabele interne audit bevat. De significante variabelen zijn OMZET, BALANSTOTAAL, NETTO BEDRIJFSKAPITAAL, CUREENT RATIO en RESULTAAT2012. De onafhankelijke variabele OMZET heeft een p-waarde van 0.000 en ligt onder het significantieniveau van 5%. De regressiecoëfficiënt bedraagt +0.395. De p-waarde van de variabele NETTOBEDRIJFSKAPITAAL is 0.023. Ook deze blijft significant op een significantieniveau van 5%. In tegenstelling tot het algemene meervoudige regressiemodel vertoont de onafhankelijke variabele CURRENT RATIO insignificantie. De p-waarde ligt boven het significantieniveau van 5%. De variabelen BALANSTOTAAL en RESULTAAT2012 hebben beide een p-waarde van 0.000. De gestandaardiseerde regressiecoëfficiënten bedragen, respectievelijk 0.953 en -0.350. De onafhankelijke variabele DUMMYIA vertoont in het algemene meervoudige regressiemodel insignificantie. In dit meervoudige regressiemodel is de p-waarde gelijk aan 0.036. Deze ligt onder het significantieniveau van 5%. De interne audit is een significante variabele in dit regressiemodel. De gestandaardiseerde regressiecoëfficiënt bedraagt +0.125. We kunnen besluiten dat voor de onafhankelijke variabelen OMZET, BALANSTOTAAL, NETTO BEDRIJFSKAPITAAL, RESULTAAT2012 en DUMMYIA de alternatieve hypothesen worden aangenomen. De hypothesen die worden aangenomen luiden als volgt:

$H_1$  = Positief verband tussen balanstotaal en audithonorarium

$H_2$  = Positief verband tussen omzet en audithonorarium

**$H_5$  = Positief verband tussen interne audit en audithonorarium**

$H_3$  = Negatief verband tussen resultaat van boekjaar 2012 en audithonorarium

$H_4$  = Negatief verband tussen netto bedrijfskapitaal en audithonorarium

Uit het meervoudige regressiemodel dat enkel de significante variabelen bevat kunnen we besluiten dat de interne audit een positieve relatie heeft met het audithonorarium. Deze uitkomst sluit zich aan bij het complementaire perspectief die in de onderzoeken van Stewart & Kent (2006) en Hay, Knechel & Ling (2008) wordt besproken.



### 13. Conclusie

Externe auditors kunnen gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditor. Dit kan op twee manieren gebeuren. De interne auditors kunnen directe assistentie bieden aan de externe auditors en/of kunnen de bedrijfsrevisoren gebruik maken van de eerder verrichte werkzaamheden van de interne auditor. Het onderwerp van deze masterproef betreft de invloed van de interne audit op het honorarium van de externe auditor. Een kwalitatief en kwantitatief onderzoek heeft ervoor gezorgd om een antwoord te formuleren op de centrale onderzoeksvraag.

Deze masterproef beschrijft verschillende aspecten van de samenwerking tussen de interne en externe audit. De interne en externe auditors hebben zowel overeenkomsten als verschillen. Een belangrijk verschil tussen de interne en externe auditor is de positie in de onderneming. De interne auditor maakt een deel uit van de organisatie, terwijl de externe auditor een extern derde is.

*Commitment, Consulting, Communication* en *Confidence* zijn de nodige bouwstenen voor een effectieve coöperatie. Regelmatige en open communicatie tussen de interne en externe audit is essentieel voor een succesvolle coöperatie. In de literatuur is er sprake van vier soorten samenwerkingsvormen. Deze samenwerkingsvormen betreffen *no relationship*, *Cost- Benefit Relationship*, *sharing relationship* en de *partnership relationship*. Een effectieve coöperatie biedt voordelen aan zowel interne als externe audit. De interne en externe auditor zijn beter geïnformeerd over de risico's van een organisatie. Dit resulteert in een effectievere auditprestatie en kan er bijgevolg meer waardevolle advies verleend worden aan het management.

De coöperatie tussen de interne en externe auditor kan verstoord worden door determinanten/factoren. Deze determinanten bepalen of externe auditors gebruik zullen maken van de werkzaamheden van de interne auditors. De objectiviteit, competentie en werkprestatie van de interne auditor zijn factoren die volgens onderzoeken een impact hebben op het besluit van de externe auditor om al dan niet gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditor.

Het kwantitatief onderzoek heeft de impact van de determinanten op het audithonorarium getoetst. Het honorarium van de externe auditor wordt door vele determinanten beïnvloedt. Uit eerdere studies blijkt dat de ondernemingsgrootte, ondernemingscomplexiteit, ondernemingsrisico, grootte van het auditkantoor, non-audithonorarium, interne audit en Governance structuur een impact hebben op de hoogte van het audithonorarium.

De ondernemingsgrootte is een belangrijk determinant die in alle onderzoeken over het audithonorarium als significant wordt bevonden. De vraag naar auditdiensten stijgt naargelang de ondernemingsgrootte. Bij vergelijking van de bevindingen uit de literatuurstudie en de resultaten uit het kwalitatief onderzoek, kunnen we besluiten dat deze overeenkomen. De significante en positieve relatie tussen de ondernemingsgrootte en het audithonorarium wordt bevestigd met de resultaten uit het kwantitatief onderzoek.

Onderzoeken bewijzen dat een diverse en complexe onderneming meer risico's kan oplopen en dit kan leiden tot hogere audit fees. De resultaten uit het kwantitatief onderzoek ondersteunen de significante en positieve relatie tussen de ondernemingscomplexiteit en het audithonorarium niet. Deze determinant is in deze masterproef gevonden als niet significant.

Het verband tussen het ondernemingsrisico en het audithonorarium wordt in het theoretisch onderzoek bevonden als een significant determinant van het honorarium. Klanten met een hoog risico leiden tot een hoger auditrisico, waardoor de audit fee toeneemt. De resultaten uit het theoretisch onderzoek komen overeen met de resultaten uit het kwantitatief onderzoek. Het ondernemingsrisico is een significant determinant bij het bepalen van het audithonorarium.

De impact van de interne audit op het honorarium van de externe auditor wordt in onderzoeken vanuit twee perspectieven beschreven. Enerzijds omschrijft de substitutietheorie een negatieve relatie tussen de interne audit en het audithonorarium. Anderzijds worden de interne en externe audit gezien als complementen. Het gebruik van de interne audit wordt geassocieerd met hogere audit fees. Dit kan mede verklaard worden door de verwachting van een hogere externe auditkwaliteit door de geauditeerde onderneming. De substitutietheorie geeft aan dat een hogere bijdrage van de interne audit, een reductie van de audit fee zal teweegbrengen. Op basis van de resultaten van het kwantitatief onderzoek sluit deze masterproef zich aan bij de onderzoeken die de interne en externe audit beschouwen als complementen. De interne audit vertoont een positieve relatie met het audithonorarium. In tegenstelling tot de resultaten uit het kwantitatief onderzoek, vertonen de resultaten uit het kwalitatief onderzoek een negatieve relatie tussen de interne audit en het audithonorarium. De interne en externe auditoren zijn van mening dat er een reductie van de audit fee voorkomt bij een hogere bijdrage van de interne audit.

De resultaten uit het theoretisch onderzoek beschouwen de grootte van het auditkantoor als een bijkomend determinant van het audithonorarium. Grotere auditkantoren worden gepercipieerd als aanbieders van hogere auditkwaliteit dan kleinere auditkantoren. Bijgevolg vertoont de grootte van het auditkantoor een positief relatie met het audithonorarium. De resultaten van het kwantitatief onderzoek duiden op geen significantie.

Tenslotte wordt het non- audithonorarium bevonden als een determinant voor het audithonorarium. De resultaten van het theoretisch onderzoek geven een positief relatie weer tussen het non- audithonorarium en het audithonorarium. Hoe meer niet-auditdiensten worden aangeboden hoe hoger het audithonorarium. De resultaten uit het kwantitatief onderzoek vertonen echter geen significantie.

## LIJST VAN GERAADPLEEGDE BRONNEN

- Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F, (2012). Internal audit assistance and external audit timeliness. *Auditing: A journal of practice & Theory*, 34-4, 3-20. Opgevraagd op 18 oktober, 2013, via UHasselt database.
- Abdel-Khalik, A.R., Snowball, D., Wragge, J.H. (1983). The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs. *The Accounting Review*, 58, 215-227.
- American Institute of Certified Public Accountants (1991). Statement on Auditing Standards no.65: The auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial statements. (online) (bezoekt op 18 februari, 2014) ), dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <<http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038088.6656/1.PDF>>
- Atwood, B., Raiborn, C.A., Butler, J.B. (2012). The Illusion of internal controls. *Strategic Finance*. Opgevraagd op 20 maart, 2013, via UHasselt database.
- Belgische Corporate Governance Code, (2009). Opgevraagd via <http://www.corporategovernancecommittee.be>
- Brody, R.G. (2012). External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: the influence of work style and barriers to cooperation. *Advances in accounting, incorporating advances in international accounting*, 28, 11-21. Opgevraagd op 16 november, 2013, via UHasselt Database.
- Calderon, T., Green, B. (1994). Analysts' forecasts as an exogenous risk indicator in analytical auditing. *Advances in Accounting*, 12, 281-300.
- Campbell, D.R., Campbell, M., Adams, G.W. (2006). Adding Significant Value with Internal Controls. *Accounting & Auditing, The CPA Journal*. Opgevraagd op 19 maart, 2013, via UHasselt database.
- Chan, H.L., Dechow, D.G., Hee, K. (2012). Audit fee patterns of big four and non- big four firms : a study of the potential effects of auditing standard 5. *The CPA Journal*, 32-36. Opgevraagd op 17 oktober, 2013, via UHasselt database.
- Chou, W.L., Lee, D.S. (2003). Cointegration analysis of audit pricing model: a panel unit root test approach. *Journal of business finance & accounting*, 30, 1141-1164. Opgevraagd op 19 oktober, 2013, via UHasselt database.
- Coram, P., Ferguson, C., Moroney, R. (z.d.). The importance of internal audit in Fraud Detection. Opgevraagd op 23 maart, 2013, via UHasselt database.

- Davidson, B.I., Desai, N.K., Gerard, G.J. (2013). The effect of continuous auditing on the relationship between internal audit sourcing and the external auditor's reliance on the internal audit function. *Journal of information systems*, 27-1, 45-59. Opgevraagd op 10 oktober, 2013, via UHasselt database.
- DeZoort, F.T., Hermanson, D.R., Archambeault, D.S., Reed, S.A. (2002). Audit committee effectiveness; a synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of Accounting Literature*, 21.
- Felix, W.L., Gramling, A.A., Maletta, M.J. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of accounting research*, 39-3, 513-534. Opgevraagd op 17 oktober, 2013, via UHasselt database.
- Giroux, G., McLelland, A. (2008). A municipal audit fee model using structural equation modeling. *The journal of applied business research*, 24-3, 135-146. Opgevraagd op 19 oktober, 2013, via UHasselt database.
- Glover, S.M., Prawitt, D.F, Wood, D.A (2008). Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. *Contemporary Accounting Research*, 25-1, 193-213. Opgevraagd op 8 februari, 2014, via UHasselt Database.
- Goodwin-Stewart, J., Kent, P. (2006). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting and Finance*, 46, 387-404. Opgevraagd op 2 februari, 2014, via UHasselt database.
- Gramling, A. (1999). External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision. *Auditing: A journal of practice & theory*, 117-135.
- Hay, D., Knechel, W.R., Ling, H. (2008). Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing*, 12, 9-24.
- Holt, T., Wampler, B. (2012). Audit collaboration. *Internal auditor*, 19-20. Opgevraagd op 16 november, 2013, via UHasselt Database.
- Instituut van de bedrijfsrevisoren (2007), *Controle-aanbevelingen: impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden*. (online) (bezocht op 17 februari 2014), dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <[https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen\\_en\\_aanbevelingen/aanbevelingen/Documents/7432\\_Impact-van-de-interne-controle-op-de-controlewerkzaamheden.pdf](https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/aanbevelingen/Documents/7432_Impact-van-de-interne-controle-op-de-controlewerkzaamheden.pdf)>

Instituut van de bedrijfsrevisoren (2011), *Internationale controlestandaard 200: Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de internationale standards on auditing*. (online) (bezocht op 1 februari 2014), dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <[https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen\\_en\\_aanbevelingen/isas/Documents/ISA%20Clarified/ISA\\_200\\_Clarify\\_final.pdf](https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/isas/Documents/ISA%20Clarified/ISA_200_Clarify_final.pdf)>

Instituut van de bedrijfsrevisoren (2011), *Internationale controlestandaard 610: gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditoren*. (online) (bezocht op 15 december, 2013), dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <URL: [https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen\\_en\\_aanbevelingen/isas/Documents/ISA%20Clarified/ISA\\_610\\_Clarify\\_final.pdf](https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/isas/Documents/ISA%20Clarified/ISA_610_Clarify_final.pdf)>

Instituut van de interne auditoren (z.d.), Deontologische code. (online) (bezocht op 17 februari, 2014), dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <<https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Dutch.pdf>>

Maeyaert, P., Nijs, V., Pauwels, P., Acke, L., Meneve P., Sarrens, G., Malisart, M., Vandenbussche, P., Quintart, S. (2010). Externe versus interne zekerheid: hoe een Co-partnership creëren? Opgevraagd op 18 oktober, 2013, via <http://www.iiabel.be/index.php/en/profession-en/knowledge-center-en/position-papers-en>.

Mercken, R. (2013). Internationale controlestandaarden [PowerPoint- presentatie]. Geraadpleegd via [https://bb.uhasselt.be/bbcswebdav/pid-38304-dt-content-rid-278340\\_1/courses/2059/incos13%20presentatie.pdf](https://bb.uhasselt.be/bbcswebdav/pid-38304-dt-content-rid-278340_1/courses/2059/incos13%20presentatie.pdf)

Mihret, D.G., Admassu, M.A. (2011). Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A corporate Governance Perspective. *International business Research*, 4-2. Opgevraagd op 16 november, 2013, via UHasselt Database.

Mohamed, Z., Zain, M.M., Subramaniam, N., Yusoff, W. (2012). Internal Audit attributes and external audit's reliance on internal audit: implications for Audit fees. *International Journal of Auditing*, 16, 268-285. Opgevraagd op 15 maart, 2013, via UHasselt database.

Munro, L., Stewart, J. (2010). External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting and Finance*, 50, 371-387. Opgevraagd op 14 november, 2013, via UHasselt database.

Pop, A., Bota-avram, C., Bota-avram, F. (z.d.) The relationship between internal and external audit. Opgevraagd op 17 november, 2013, via UHasselt Database.



- Prawitt, D.F., Sharp, N.Y., Wood, D.A. (2011). Reconciling Archival and Experimental Research: Does internal audit contribution affect the external audit fee? *Behavioral Research in Accounting*, 23, 187-206. Opgevraagd op 18 maart, 2013, via UHasselt database.
- Richards, D.A. (2003). Toward a Common Goal. *Internal auditor*, 32-37. Opgevraagd op 21 maart, 2014 via UHasselt database.
- Salterio, S.E. (1999). Discussion of External auditors' reliance on work performed by internal auditors: the influence of fee pressure on this reliance decision. *A journal of practice & Theory*, 18. Opgevraagd op 19 november, 2013, via UHasselt Database.
- Simunic, D.A. (1980). The pricing of audit services: theory and evidence. *Journal of accounting research*, 18-1, 161-190. Opgevraagd op 19 maart, 2013, via UHasselt database.
- de Vocht, A. (2011). *Basishandboek SPSS 17, Statistiek met SPSS statistics 17*. (3<sup>de</sup> druk). Utrecht: Bijleveld Press.
- Vuniarti, R. (2011). Audit firm size, audit fee and audit quality. *Journal of global management*, 2-1, 84-97. Opgevraagd op 15 oktober, 2013, via UHasselt database.
- Whittington, S., Waltman, M. (1988). New study on using internal auditor's work. *Journal of Accountancy*, 123-128.
- Zain, M., Subramaniam, N., Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of auditing*, 10, 1-18.
- Zaman, M., Hudaib, M., Hanifa, R. (2011). Corporate governance quality, audit fees and non-audit services fees. *Journal of business finance & Accounting*, 38-1, 165-197. Opgevraagd op 19 oktober, 2013, via UHasselt database.

## OVERZICHT TABELLEN, GRAFIEKEN EN FIGUREN

- **Figuur 1:** regelmatige samenkomst voor de bespreking van eventuele problemen
  - **Figuur 2:** regelmatige bespreking van het verloop van de controleaanbevelingen met de auditor
  - **Figuur 3:** voordelen van coöperatie
  - **Figuur 4:** determinanten voor het besluit van de externe auditor
  - **Figuur 5:** relatie tussen de interne audit en de externe auditor
- 

- **Grafiek 1:** aantal mannen en vrouwen
  - **Grafiek 2:** aantal interne en externe auditors
  - **Grafiek 3:** leeftijdscategorie van de interne en externe auditors
  - **Grafiek 4:** raadpleging van een andere auditor
  - **Grafiek 5:** voordelen van coöperatie
  - **Grafiek 6:** relatie tussen de interne audit en de externe auditor
  - **Grafiek 7:** Scatterplot: ondernemingen met uitzonderlijke waarden
- 

- **Tabel 1:** Verschillen tussen de interne en externe audit
- **Tabel 2:** Proxy's voor ondernemingsgrootte
- **Tabel 3:** Proxy's voor ondernemingscomplexiteit
- **Tabel 4:** Proxy's voor ondernemingsrisico
- **Tabel 5:** Proxy's voor de grootte van het auditkantoor
- **Tabel 6:** Proxy's voor de interne audit
- **Tabel 7:** Proxy's voor non- auditdiensten
- **Tabel 8:** Proxy's voor Governance structuur
- **Tabel 9:** Omschrijving van de variabelen



## BIJLAGEN

### **BIJLAGE 1: BEVOORRECHTE GETUIGEN**

- Dhr. Paul Asselberg

Interne auditor bij Sd Worx

Persoonlijk interview op woensdag 2 april 2014, te Antwerpen

- Dhr. Koen Vanstraelen

Director PricewaterhouseCoopers

Persoonlijk interview op dinsdag 6 mei 2014, te Luik



## BIJLAGE 2: VRAGENLIJST EXTERNE AUDITOREN

### DEEL 1: INTERNE AUDITOR VS. EXTERNE AUDITOR

- Wat vindt u van de regelgeving (ISA's) omtrent audit in België? Is het te streng, ondervindt u moeilijkheden?
- Wat zijn de taken en verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor? Wat is het doel van een externe auditdienst?
- Wat zijn volgens u de grootste verschillen en overeenkomsten tussen het beroep van externe auditor en de interne auditoren? Een verschil dat in een onderzoek aan het licht wordt gebracht is de onafhankelijkheid van beide beroepen. Bent u het hier mee eens?

### DEEL 2: COÖPERATIE TUSSEN INTERNE EN EXTERNE AUDITOREN

- Uit onderzoek blijkt dat er een stijgende behoefte is aan interactie tussen de vier componenten (raad van bestuur, management, interne en externe audit) van corporate governance. Bent u voorstander van meer samenwerking tussen de interne en externe auditor?
- Uit de literatuur blijkt dat een effectieve coöperatie bestaat uit *commitment*, *consulting*, *communication* en *confidence*. Wat vindt u hiervan? Hoe realiseert men een effectieve samenwerking tussen beide beroepen?
- Welke voordelen ondervindt u van de samenwerking tussen de interne en de externe auditor?
- Heeft u negatieve ervaringen met de samenwerking tussen beide beroepen?
- Men vindt in de literatuur vier constellaties terug die de interne en externe auditoren kunnen aannemen. Deze zijn geen samenwerkingsrelatie (geen enkele relatie tussen de interne en externe auditor), kostenvoordeelrelatie (de interne auditor voert werkzaamheden uit voor de externe auditor die tot een kostenvoordeel kunnen leiden), gedeelde samenwerkingsrelatie (maximalisatie van het gebruik van de middelen, beide beroepen zijn op de hoogte van de resultaten en de inhoud van de planning) en *partnership relationship* (voortdurende planning en communicatie tussen de interne en de externe auditor). Welke samenwerkingsvorm komt bij u voor?
- Wat is de belangrijkste determinant waarop u focust bij het besluit of u al dan niet gebruik zal maken van de werkzaamheden van de interne auditor?

### DEEL 3: AUDITHONORARIUM

- Hoe worden de audit fees/bezoldigingen bepaald voor de uitvoering van een audit? Wordt voor iedere klant dezelfde procedure gevolgd?
  
- Welke determinanten hebben een invloed op het audithonorarium?
  - **Ondernemingsgrootte:** worden er hogere audit fees aangerekend naargelang de ondernemingsgrootte van de klant?
  - **Ondernemingscomplexiteit:** Worden er hogere fees aangerekend naargelang de complexiteit (verbonden ondernemingen/ geconsolideerde groep)?
  - **Ondernemingsrisico:** Worden er hogere fees aangerekend voor ondernemingen met hoge voorraden en/of account receivables, afgeleide financiële producten,... ?
  - **Interne audit:** indien een externe auditor gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne audit, heeft dit een invloed op de hoogte van de audithonoraria? Denkt u dat interne audit de audit fees zal doen stijgen of doen dalen?
  - **Niet-auditdiensten:** hebben bijkomende diensten zoals consulting een invloed op het audithonorarium?
  - **Governance structuur/wetgeving:** heeft de positie van het management van de gecontroleerde klant een invloed op het audithonorarium? Indien het management bv. over veel macht beschikt in vergelijking met de raad van bestuur, zou er meer risico kunnen zijn op winstmanipulaties en dus een groter auditrisico ? Heeft de invoering van de ISA een invloed gehad op het audithonorarium?

## BIJLAGE 3: VRAGENLIJST INTERNE AUDITOREN

### DEEL 1: INTERNE AUDITOR VS. EXTERNE AUDITOR

- Wat zijn de taken en verantwoordelijkheden van de interne audit? Wat is het doel van een interne auditdienst?
- De definitie van de interne audit is met de jaren sterk veranderd. Dit kunnen we ook afleiden uit de definitie die door het instituut van de interne auditoren wordt omschreven. Het IIA definieert de interne audit als volgt:

*"Interne audit is een onafhankelijke en op objectieve wijze zekerheidverstreckende en raadgevende activiteit. Deze is in het leven geroepen om een meerwaarde te bieden en een verbetering te bewerkstelligen van de werking van een organisatie. Zij helpt een organisatie bij het realiseren van haar doelstellingen door, via een systematische en gedisciplineerde aanpak, de doeltreffendheid van het risico- en controlebeheer en de beleidsprocessen te evalueren en te verbeteren."*

Niet enkel is de interne audit verantwoordelijk voor de correctheid en effectiviteit van de interne beheersing, maar ook voor het verlenen van raad en zekerheid aan de onderneming. Vindt u dat dit ook in de praktijk aan bod komt? Zijn de taken en verantwoordelijkheden van de interne auditor omvangrijker geworden na de herformulering van de definitie?

- Hoe wordt de onafhankelijkheid van de interne audit door u ervaren? Kan een interne auditor echt onafhankelijk zijn tijdens de uitoefening van zijn/haar beroep? In hoeverre kan men de onderneming verzekeren dat de interne audit op onafhankelijke basis wordt uitgevoerd?
- Wat vindt u van de regelgeving omtrent audit in België ( normen van het IIA)? Hoe nauw worden deze normen nageleefd? Zijn er moeilijkheden of verbeteringen nodig?
- Voor beursgenoteerde bedrijven is het hebben van een interne auditdienst verplicht door de Corporate Governance code. Denkt u dat er meer en meer niet- beursgenoteerde bedrijven opteren voor een eigen interne auditdienst? Zo ja, wat zou hier aan de basis kunnen liggen?
- Wat zijn volgens u de grootste verschillen en overeenkomsten tussen het beroep van interne auditor en de bedrijfsrevisoren?



## DEEL 2: COÖPERATIE TUSSEN INTERNE EN EXTERNE AUDITOREN

- Uit onderzoek blijkt een stijgende behoefte aan de interactie tussen de vier componenten (raad van bestuur, management, interne en externe audit) van corporate governance. Bent u voorstander van een intensievere samenwerking tussen de interne en externe auditor?
- Uit de literatuur blijkt dat een effectieve coöperatie gekenmerkt wordt door *commitment*, *consulting*, *communication* en *confidence*. Wat vindt u hiervan? Hoe realiseert men een effectieve samenwerking tussen beide beroepen?
- Hoe zou de communicatie tussen de interne en externe auditor moeten gebeuren? Informeel of eerder formeel?
- Vindt u dat de taken van de interne en externe auditor voldoende op elkaar zijn afgestemd?
- Heeft u negatieve ervaringen met de samenwerking tussen beide beroepen?
- Welke voordelen ondervindt u van de samenwerking tussen de interne en de externe auditor?
- Men vindt in de literatuur vier constellaties voor de relatie tussen de interne en externe auditoren. Deze zijn geen samenwerkingsrelatie (geen enkele relatie tussen de interne en externe auditor), kostenvoordeelrelatie (de interne auditor voert werkzaamheden uit voor de externe auditor die tot een kostenvoordeel kunnen leiden), gedeelde samenwerkingsrelatie (maximalisatie van het gebruik van de middelen, beide beroepen zijn op de hoogte van de resultaten en de inhoud van de planning) en *partnership relationship* (voortdurende planning en communicatie tussen de interne en de externe auditor). Welke samenwerkingsvorm komt bij u voor?

## BIJLAGE 4: ENQUÊTE



Q1.  
[ENGLISH VERSION BELOW]

Beste auditor(en),

Als masterstudente, Toegepaste Economische Wetenschappen - Accountancy & Fiscaliteit, aan de Universiteit van Hasselt verricht ik een onderzoek naar 'de invloed van interne audit op het honorarium van de externe auditor'. Hierdoor ben ik geïnteresseerd in de coöperatie tussen de interne en externe auditoren. Ik zou graag te weten komen hoe de coöperatie wordt waargenomen door beide beroepen. Met uw hulp tracht ik dit te bereiken.

Er zullen zowel multiple choice vragen als open vragen aan bod komen. Het invullen van de vragenlijst zal slechts 10 minuten in beslag nemen. Tevens verzeker ik u dat de gegevens anoniem zullen blijven en voor geen enkel ander doel zullen dienen.

Alvast bedankt voor uw samenwerking,

Met vriendelijke groeten,  
Sibel Aktay

---

Dear auditor(s),

I am a Master student, Applied Economics (minor: Accountancy & Fiscality), at the University of Hasselt. The subject of my Thesis is 'The influence of internal audit on external audit fees'. For my thesis I'm doing a research on the cooperation between internal and external auditors. I would like to know how the cooperation is considered between the two parties. With Your help I attempt to achieve this. This online survey will contain both multiple choice questions and open questions.

I would appreciate your taking the time to complete the following survey.

It should take about ten minutes of your time. Your responses are voluntary and will be confidential. Responses will not be identified by individual. All responses will be compiled together and analyzed as a group.

Thank you in advance,

Kind regards,  
Sibel Aktay

Q2. Wat is uw geslacht?

What is your gender ?

- Man/ Male
- Vrouw/ Female

Q3. Tot welke leeftijdsgroep behoort u ?

Which age group do you belong to ?

- 25-30
- 30-40
- 40-55
- 55-65

Q4. Wat is uw beroep ?

What is your profession ?

- Interne auditor / Internal auditor
- Externe auditor (Bedrijfsrevisor) / External Auditor

Q5. Welke van onderstaande wijzigingen is volgens u een belangrijk voordeel van coöperatie ?

Which of the following changes is an important benefit of cooperation ?

- Toename van het bereik van audit / Audit coverage increase
- Vermindering van de totale auditkost / Reduction of total audit cost
- Toename van de efficiëntie van de auditwerkzaamheden / Increase in audit work efficiency

Q6. Welke andere voordelen kunt u bedenken bij een coöperatie tussen interne en externe auditoren ?

Which other benefits arise with a cooperation between internal and external auditors ?

Q7. Over welke aangelegenheden raadpleegt u een interne auditor/ externe auditor ?

For which matter do you consult an internal auditor/external auditor?

- Management Letter
- Controleverklaring / Audit report
- Controleprogramma/ Audit plan
- Evaluatie van de interne beheersing/ internal control assessment
- Risicoanalyse / Risk analysis

Q8. Komt u regelmatig samen met externe/interne auditoren om problemen te bespreken ?

Do you regularly meet to solve problems?

- JA / YES
- NEE / NO

Q9. Wat verstaat u onder regelmatig ?

What do you consider as regularly ?

Q10. Bespreekt u regelmatig het verloop van de controleaanbevelingen met interne/externe auditoren?

Do you regularly discuss progress of audit recommendations ?

- JA / YES  
 NEE / NO

Q11. Komt u regelmatig samen met interne/externe auditoren voor respons met betrekking tot controleopdrachten ?

Do you Regularly meet for feedback about audit engagements?

- JA / YES  
 NEE / NO

Q12. Maakt u gebruik van het gezamenlijke team van externe en interne auditoren ?

Do you use the joint team of external and internal auditors?

- JA / YES
- NEE / NO

Q13.

Bespreekt u de resultaten van de werkzaamheden van andere auditoren?

Do you discuss the result of other auditors' work?

- JA / YES
- NEE / NO

Q14.

Steunt u op de werkzaamheden van andere auditoren in het kader van het controleprogramma?

Do you rely on onther auditors work for auditplan?

- JA / YES
- NEE / NO

Q15.

Maakt u gebruik van de werkzaamheden van andere auditoren?

Do you use the work of other auditors?

- JA / YES
- NEE / NO

Q16. Van welke werkzaamheden maakt u gebruik ?

Which of the work of the other auditors do you use ?

Q17. Waarom zou u geen gebruik maken van de werkzaamheden van een andere beroep ?

Why would you not use the work of the other profession?

Q18. Welke van onderstaande determinanten is volgens u het meest belangrijke factor die bepaalt of u gebruik zult maken van het werk van interne auditoren ?

Rangschik ze van het meest belangrijke (1) naar het minst belangrijke (4).

Which of the following factors is the most important which make you rely on the work of internal auditors?

Rank the following factors from the most important (1) to the least important (4).

[Enkel voor externe auditoren/ Only for external auditors]

	1	2	3	4
Onafhankelijkheid van de interne auditor/ Independence	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Werkprestatie/ Work performed	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Objectiviteit/ Objectivity	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Competentie/ Competence	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Q19.**

Wat zijn volgens u de grootste overeenkomsten tussen het beroep van interne auditor en externe auditor?

What are the biggest similarities between the two professions?

**Q20.**

Wat zijn de grootste verschillen tussen beide beroepen ?

What are the biggest differences between the professions ?

**Q21.** De relatie tussen de interne audit en de externe audit fee is volgens u:

The relationship between internal audit and external audit fee is, in your view:

- Complementair / Complementary
- Substituut/ Substitute

**Q22.** Wat is volgens u de invloed van de interne audit op het honorarium van de externe auditor?

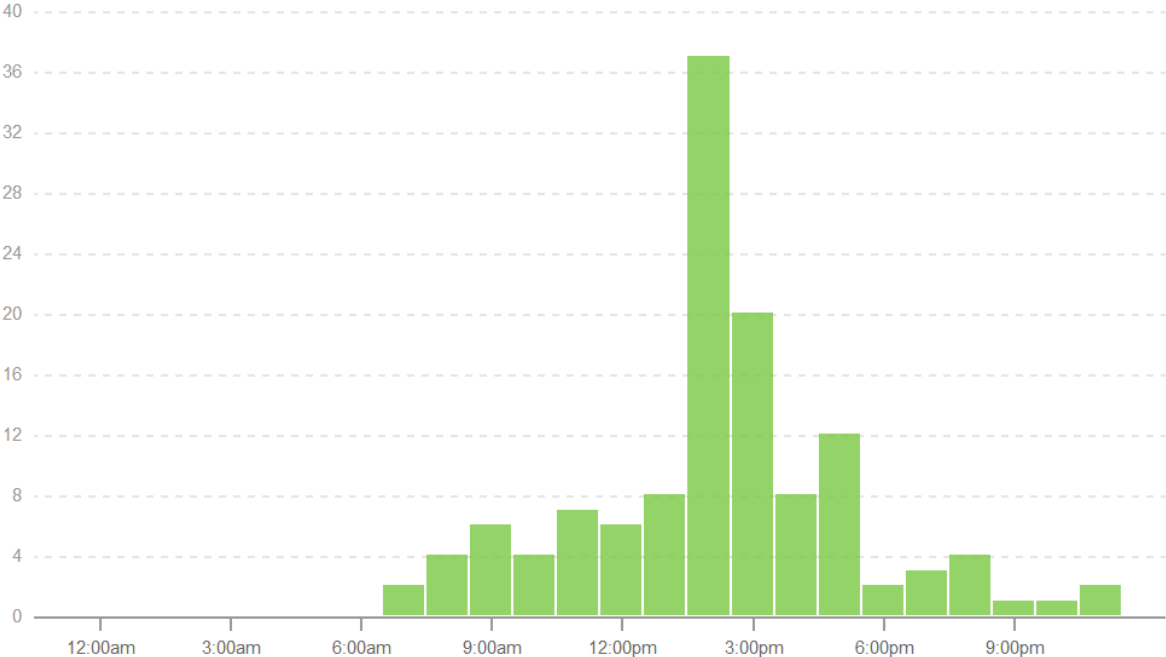
What is the influence of the internal audit on the external audit fee?





# BIJLAGE 5: VERLOOP VAN ENQUÊTE

Survey Start Times

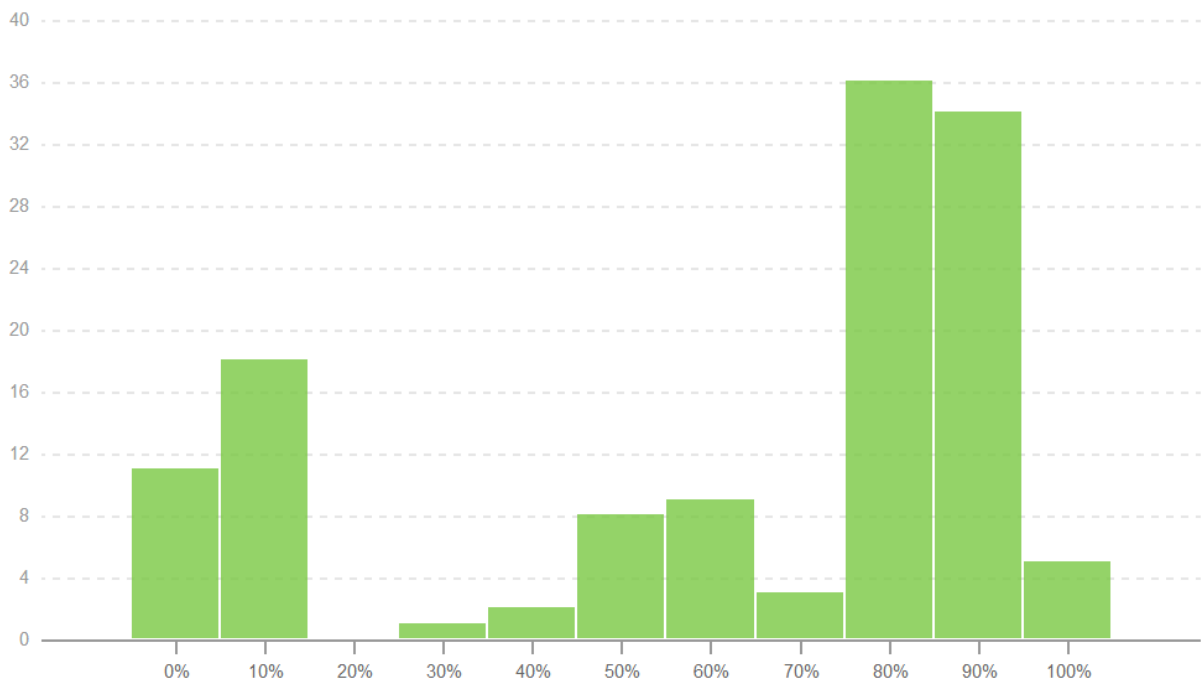


Survey Start Dates

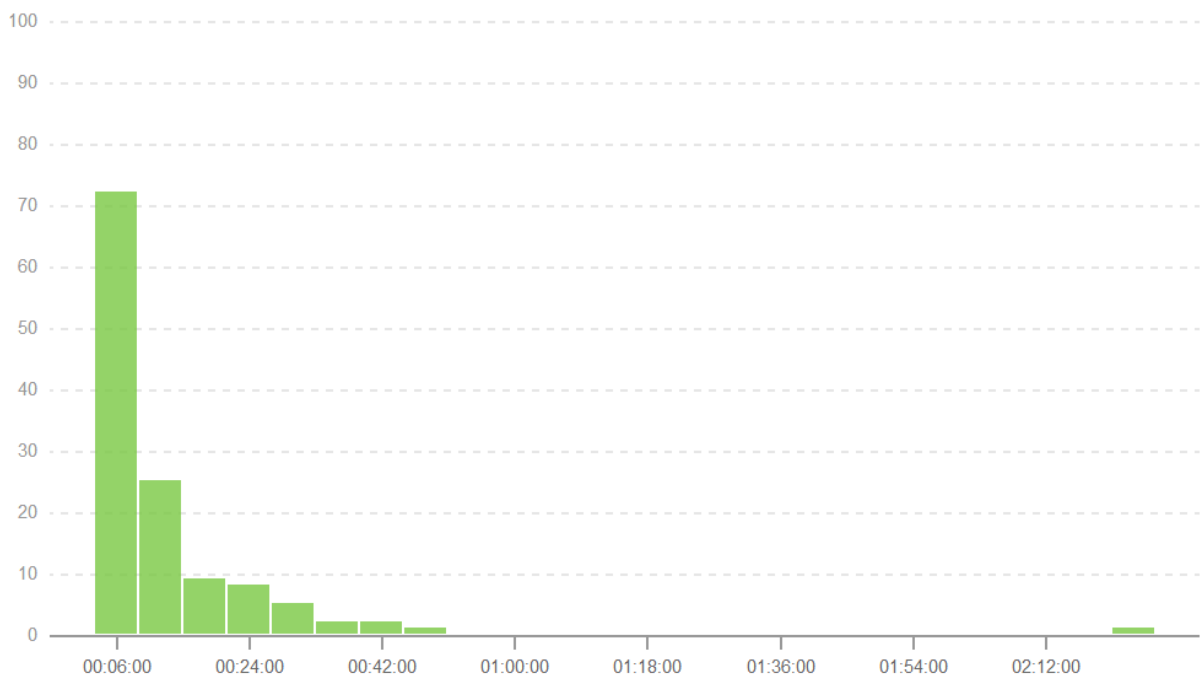


Start Date

Survey Completion Percent



Survey Durations



## Auteursrechtelijke overeenkomst

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

### **Invloed van interne audit op het honorarium van de externe auditor**

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

Jaar: **2014**

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,

**Aktay, Sibel**

Datum: **3/06/2014**