

WOORD VOORAF

Deze eindverhandeling vormt het sluitstuk van mijn opleiding Handelsingenieur, afstudeerrichting Accountancy en Financiering, aan de Universiteit Hasselt. Doorheen deze opleiding heb ik mezelf zowel op persoonlijk vlak als op academisch vlak kunnen ontplooien. Deze ervaringen hebben mij klaargestoomd voor mijn toekomstige carrière als auditor.

Dit zelfgekozen onderwerp bestudeert de impact van de verplichting van de ISA's voor de wettelijke audits in België. In deze eindverhandeling vindt u het resultaat van het onderzoek.

Alhoewel het niet altijd een gemakkelijke opgave was, heb ik wel plezier beleefd aan het maken van deze verhandeling en aan het in contact komen met auditkantoren en bedrijfsrevisoren. Dit was mijn inziens dan ook een ideale manier om mijn opleiding af te ronden. Dit resultaat was echter niet mogelijk zonder de hulp van enkele personen die ik bij deze gelegenheid graag wil bedanken.

Allereerst zou ik graag mijn promotor prof. Dr. Roger Mercken oprecht willen bedanken voor zijn deskundige ondersteuning, begeleiding en constructieve kritiek. Zijn hulp heeft dan ook zeker deze masterproef naar een hoger niveau geleid.

Vervolgens wil ik alle bevoorrechte getuigen bedanken die tijdens hun drukste periode tijd vrijgemaakt hebben voor een persoonlijk interview of voor het invullen van een vragenlijst. Hun kennis en inzichten waren van groot belang bij dit onderzoek.

Tenslotte zou ik graag mijn ouders, broer en familie willen bedanken. Mijn ouders hebben me doorheen de hele opleiding gesteund en zonder hen was het niet mogelijk geweest om deze opleiding tot een goed einde te brengen. Ook wens ik al mijn vrienden binnen en buiten de Universiteit te bedanken voor alle mooie momenten die ik heb mogen beleven tijdens mijn periode aan de Universiteit.

Mike Meyers

Maasmechelen, mei 2016

“Rekening houdend met het principe van “an audit is an audit” is het niet gepast om verschillende auditnormen te hanteren voor hetzelfde niveau van assurance. De voorgestelde gefaseerde invoering moet alle bedrijfsrevisoren toelaten om zich ruim op voorhand bij te scholen en voor te bereiden op de invoering van de ISA’s.”

(Catry, 2009)

SAMENVATTING

Het auditberoep heeft recent een grote verandering ondergaan. Meer bepaald heeft er een verschuiving plaatsgevonden van een nationale regelgeving naar een internationale regelgeving.

Een audit is een controle van de financiële overzichten van een onderneming door een externe auditor. Deze wordt gedaan door een commissaris/bedrijfsrevisor samen met zijn auditteam. Zij onderzoeken of de jaarrekening van de gecontroleerde entiteit een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid en gaan via meerdere werkzaamheden en procedures kijken of er zich materiële fouten bevinden in de jaarrekening die de lezer kunnen beïnvloeden. Het auditberoep is sterk gereguleerd. Langs de aanbodzijde zijn er reguleringen van meerdere organisaties. Zo zijn de beroepsbeoefenaars onderhevig aan regulering door de overheid maar ook door professionele organisaties, zoals het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR). Laatstgenoemde staat mee in voor de opleiding en het toezicht op de bedrijfsrevisoren, die de controle van de jaarrekening moeten uitvoeren. Hiervoor zijn er dus ook regels waaraan een revisor zich dient te houden. Dit zijn lange tijd de Algemene Controlenormen geweest. Deze Controlenormen werden opgesteld en geregeld door het IBR als de nationale standaardsetter. Maar hier is recent een verandering in gekomen. Voor alle wettelijke audits in België die gebeuren op de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014 gelden niet meer deze Algemene Controlenormen van het IBR. Hier zijn er nu internationale standaarden die geregeld zijn door de "International Auditing and Assurance Standards Board", afgekort IAASB. Dit is een onafhankelijk internationaal orgaan dat de regels omtrent audit wereldwijd bepaalt. De standaarden van het IAASB worden de "International Standards on Auditing" genoemd, oftewel de ISA's. Deze zijn verplicht voor de controle op beursgenoteerde ondernemingen (en andere organisaties van Openbaar Belang) voor de audits op de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2012 en voor alle audits vanaf de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014. Dit is dus een internationale harmonisatie van de auditregelgeving.

Deze evolutie is er niet één zonder gevolgen voor het auditberoep. In het eerste deel wordt de probleemstelling van deze masterproef besproken. Met deze masterproef wordt er geprobeerd te achterhalen wat de impact is van deze verandering op (de werking van) de auditkantoren. De centrale onderzoeksvraag speelt hier dan ook op in en luidt als volgt:

"Wat zijn de effecten van de verplichting van de International Standards on Auditing (ISA's) voor het uitvoeren van de wettelijke audits in België?"

Aan de hand van enkele deelvragen wordt er getracht een antwoord te vinden op de overkoepelende centrale onderzoeksvraag. Ten eerste proberen we te kijken of de audit er op zich anders uitziet. Komen er andere procedures aan te pas of gebeurt de audit op dezelfde manier? Ten tweede wordt er onderzocht of dit een grote aanpassing vraagt van de auditkantoren en van de revisoren zelf. Daarnaast kijken we of deze verandering gedragen wordt door de revisoren, m.a.w. zijn de revisoren tevreden met deze aanpassing en vonden ze dat het noodzakelijk was? Ten slotte bekijken we nog enkele aanvullende dingen, namelijk of er verdere veranderingen op til zijn, of dit een effect kan hebben op de vergoedingen van de audits, ...

In het tweede deel wordt er gestart met een literatuurstudie. Het tweede hoofdstuk gaat heel kort in op de term harmonisatie in het algemeen en op de harmonisatie in de boekhoudwetgeving. Net als bij audit, is er bij de accountingregelgeving ook sprake van een internationale harmonisatie in de vorm van de IFRS. In de EU zijn de IFRS verplicht van toepassing voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening voor de beursgenoteerde vennootschappen.

In het derde hoofdstuk wordt het auditberoep specifiek behandeld. Na eerst een omschrijving te geven hoe het auditberoep voordien werd gereguleerd bespreken we ook hoe de ISA's tot stand zijn gekomen want het heeft een hele tijd geduurd vooraleer de ISA's er zijn zoals we ze nu kennen. Aangezien het een heel recent onderwerp is en aangezien de masterproef specifiek kijkt naar de auditmarkt in België, is er over het algemeen gezien weinig academische literatuur te vinden over de vergelijking tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen.

Het belangrijkste onderdeel van deze masterproef komt aan bod in deel drie, namelijk het empirisch onderzoek. Het onderzoeksopzet is kwalitatief van aard, met een mix van interviews van bevoorrechte getuigen en een elektronische vragenlijst. Zo werden tien bedrijfsrevisoren geïnterviewd om te proberen te achterhalen wat volgens hen de belangrijkste verschillen zijn tussen de Algemene Controlenormen en de ISA's, ook omtrent fraude en het frauderisico. Ook werd er gevraagd of ze het een positieve en noodzakelijke verandering vonden. Naast enkele specifieke topics (zoals de auditfee, éénmalige opdrachten, controle op de audit, impact op de klant) werd er ook onderzocht of de werkdruk gestegen is en hoe de auditkantoren en de revisoren zich hierop hebben voorbereid en hoe ze zich hebben aangepast. Er werden revisoren ondervraagd van diverse soorten kantoren: vier revisoren van een Big four (B4) kantoor, drie revisoren

van een middelgroot kantoor en twee zelfstandige revisoren. Daarnaast heeft er ook een gesprek plaatsgevonden met één niet-bedrijfsrevisor die actief is binnen auditing en lid is van de Commissie Normen van de Beroepsuitoefening van het IBR. Naast een mondeling interview waren er ook twintig bedrijfsrevisoren over heel Vlaanderen, van verschillende soorten kantoren, bereid om een vragenlijst schriftelijk in te vullen. In deel 3 worden de resultaten van dit kwalitatief onderzoek weergegeven.

Daarnaast is er in hoofdstuk negen ook nog een klein onderzoek naar de auditfee. Meer bepaald worden de auditfees onderzocht van de boekjaren afgesloten voor 15 december 2014 (Algemene Controlenormen) en van de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014 (ISA's).

Tot slot wordt er een algemene conclusie gegeven op basis van de literatuurstudie en het empirisch onderzoek en wordt er getracht een antwoord te geven op de centrale onderzoeksvraag.

INHOUDSOPGAVE

WOORD VOORAF	I
SAMENVATTING	V
LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN	XIII

DEEL I: INLEIDING	- 1 -
-------------------------	-------

1. Praktijkprobleem	- 1 -
---------------------------	-------

1.1. Onderzoeksprobleem	- 1 -
-------------------------------	-------

1.2. Centrale onderzoeksvraag	- 2 -
-------------------------------------	-------

1.3. Deelvragen	- 2 -
-----------------------	-------

DEEL II: LITERATUURSTUDIE	- 5 -
---------------------------------	-------

2. Harmonisatie in Europa	- 5 -
---------------------------------	-------

3. Internationale auditregels	- 7 -
-------------------------------------	-------

3.1. Harmonisering van de auditregelgeving	- 7 -
--	-------

3.2. De ontwikkeling van internationale standaarden	- 8 -
---	-------

3.2.1. Ontwikkelingen op internationaal vlak	- 8 -
--	-------

3.2.2. Ontwikkelingen op Belgisch vlak	- 12 -
--	--------

3.3. Clarity-project	- 13 -
----------------------------	--------

3.4. Toepassing van de ISA's	- 16 -
------------------------------------	--------

3.5. Vergelijking internationale en nationale regelgeving	- 20 -
---	--------

3.6. Gevolgen internationale regelgeving	- 22 -
--	--------

3.7. Implementatie van de ISA's	- 24 -
---------------------------------------	--------

DEEL III: EMPIRISCH ONDERZOEK	- 27 -
-------------------------------------	--------

4. Het doel en opzet van het empirisch onderzoek	- 27 -
--	--------

5. ISA – Algemene Controlenormen	- 29 -
--	--------

5.1. Gebruik van de ISA's	- 29 -
---------------------------------	--------

5.2. Verschillen ISA – Algemene Controlenormen	- 30 -
--	--------

5.3. Frauderisico	- 36 -
-------------------------	--------

6. Invloed op de auditmarkt.....	- 39 -
6.1. Impact op de auditkantoren	- 39 -
6.2. Voorbereiding.....	- 41 -
6.3. Auditfees	- 44 -
6.4. Controle	- 46 -
7. Positieve verandering?.....	- 49 -
7.1. Voordelen invoering van de ISA's.....	- 49 -
7.2. Nadelen van de invoering van de ISA's	- 52 -
7.3. Pro/Contra	- 55 -
8. Bijkomende topics	- 57 -
8.1. ISA 701	- 57 -
8.2. Schaalbaarheid van de ISA's	- 58 -
8.3. Eenmalige opdrachten	- 59 -
9. Kwantitatief onderzoek	- 61 -
10. Conclusie	- 67 -
LIJST VAN GERAADPLEEGDE BRONNEN	- 71 -
LIJST VAN TABELLEN EN FIGUREN.....	- 77 -
BIJLAGEN	- 79 -
Bijlage 1: Overzicht Algemene Controlenormen	- 79 -
Bijlage 2: Overzicht ISA's	- 83 -
Bijlage 3: Vergelijkende tabel per thema tussen de Belgische normen en aanbevelingen en de ISA's.....	- 87 -
Bijlage 4: Verschil Algemene Controlenormen – ISA's (Schockaert, 2006)	- 91 -
Bijlage 5: Vragenlijst	- 97 -
Bijlage 6: Interviews met bevoorrechte getuigen.....	- 99 -
Bijlage 6.1. Interview Deloitte – D. Roux	- 99 -
Bijlage 6.2. Interview EY - C. Beckers	- 101 -

Bijlage 6.3. Interview PwC + lid Commissie Controlenormen van het IBR - D. Schockaert.....	- 107 -
Bijlage 6.4. Interview PwC - K. Vanstraelen	- 120 -
Bijlage 6.5. Interview Anoniem	- 125 -
Bijlage 6.6. Interview Anoniem	- 128 -
Bijlage 6.7. Interview Foederer DFK – P. Daelemans & T. Quittelier	- 131 -
Bijlage 6.8. Interview Massy Bedrijfsrevisor - M. Massy	- 139 -
Bijlage 6.9. Interview Vanhees Jos bvba – J. Vanhees	- 144 -
Bijlage 6.10. Interview Anoniem.....	- 148 -
Bijlage 7: Output SPSS	- 153 -

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

Art.	Artikel
B4	Big Four
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FSMA	Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAG	International Auditing Guidelines
IAPC	International Auditing Practices Committee
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBR	Instituut van de Bedrijfsrevisoren
ICCAP	International Coordination Committee for the Accountancy Profession
ICCI	Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ISA	International Standards on Auditing
ISCQ	International Standard on Quality Control
KMO	Kleine of Middelgrote onderneming
OOB	Organisatie van Openbaar belang (PIE)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
W. Venn.	Wetboek van Vennootschappen

DEEL I: INLEIDING

1. Praktijkprobleem

1.1. Onderzoeksprobleem

Auditing is een systematisch proces waarbij er een controle wordt uitgevoerd van de financiële overzichten van een onderneming. De audit heeft als doel een oordeel te vellen over de getrouwheid van deze financiële staten. Men gaat deze controleren om na te gaan of ze in overeenstemming zijn met de werkelijkheid. Op het einde van dit proces wordt er aan de hand van de resultaten een controleverklaring opgesteld.

Dit hele proces wordt uitgevoerd door een auditor (in België een bedrijfsrevisor). Dit is een externe partij die onafhankelijk is van de te controleren onderneming. De auditor voert allerlei procedures uit om tot een kwalitatief oordeel te komen. Hij rapporteert zijn bevindingen in een controleverklaring om zo aan te geven of de jaarrekening van de onderneming een betrouwbaar beeld geeft van het werkelijke vermogen en de financiële toestand (IBR, 2006a).

Auditors zijn onderworpen aan bepaalde beroepsregels. In België zijn dit zeer lange tijd de regels van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren geweest, ondersteund door Belgische wetten en KB's. Maar hier is verandering in gekomen. We kunnen dit vergelijken met de accountingregels. Aanvankelijk waren de nationale "Generally Accepted Accounting Principles" (BE-GAAP bv.) van toepassing. Maar de nood is ontstaan om meer uniforme accountingregels op te stellen. En dit is dan ook gebeurd door de IAS-IFRS regelgeving voor de geconsolideerde jaarrekening van beursgenoteerde vennootschappen. Maar niet alleen op het gebied van boekhouding zijn de regels aangepast. Ook betreffende Auditing zijn er heel wat aanpassingen geweest. Meer specifiek zijn nu de International Standards on Auditing (ISA's) van toepassing voor alle wettelijke audits voor boekjaren die afgesloten worden vanaf 15 december 2014. Welk effect heeft deze wijziging op de audit-procedure? Moeten bepaalde audit kantoren of bedrijven zich aanpassen of vergt deze verandering slechts een kleine aanpassing? Heeft dit ook een effect op de kwaliteit van de audit of is het enkel om meer uniformiteit te creëren tussen verschillende landen? Voor de audits is het ook verplicht om het honorarium vrij te geven. Gaat het honorarium stijgen aangezien de auditor nu anders/strenger moet controleren of blijft dit min of meer constant?

1.2. Centrale onderzoeksvraag

Daar de globalisering ervoor gezorgd heeft dat de nood aan harmonisering van auditregels gestegen is, heeft men ook in België onder impuls van de EU het toepassen van de internationale controlestandaarden (International Standards on Auditing, ISA's) verplicht voor de controle van de financiële overzichten van een onderneming vanaf het boekjaar dat afgesloten wordt vanaf 15 december 2014 (15 december 2012 voor beursgenoteerde ondernemingen). De centrale onderzoeksvraag kan dus worden geformuleerd als volgt:

"Wat zijn de effecten van de verplichting van de International Standards on Auditing (ISA's) voor het uitvoeren van de wettelijke audits in België?"

Deze centrale onderzoeksvraag wordt onderzocht aan de hand van enkele deelvragen. De deelvragen worden hieronder kort aangehaald en uitgelegd.

1.3. Deelvragen

1) *"Welk effect heeft deze wijziging op auditing?"*

Voordien werkte men met andere normen voor het auditen van een onderneming, namelijk de Algemene Controlenormen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR). Door dit onderzoek proberen we erachter te komen of de auditprocedures anders in elkaar steken. We bekijken of er andere procedures uitgevoerd moeten worden in vergelijking met de "oude" normen. Daarnaast proberen we ook te onderzoeken of er veranderingen in de markt te zien zijn door deze verandering.

2) *"Welke aanpassingen voor het auditkantoor komen er aan te pas bij deze wijziging?"*

Auditors die voordien met de Algemene Controlenormen van het IBR moesten werken om een audit te voltooien zullen dit nu met de ISA's moeten doen. Het lijkt zeer waarschijnlijk dat deze wijziging niet in een handomdraai kan worden gemaakt. Hoe hebben de auditors zich hierop voorbereid? Hoe hebben de desbetreffende auditkantoren de auditors voorbereid voor hun eerste audit met de nieuwe normen?

3) *"Verhoogt deze wijziging de kwaliteit van de audit?"*

In deze deelvraag proberen we te onderzoeken met welk doel men de ISA's heeft verplicht. Is het louter om de uniformiteit tussen de verschillende landen te verhogen of brengt het ook een verhoging van de kwaliteit van de audit met zich mee? Is er minder tijdverlies? Zijn de controles effectiever?

4) *"Wat is het effect van de invoering van deze norm op de vergoedingen van de audit?"*

Omstreeks augustus 2015 kwamen de eerste resultaten vrij betreffende de audits die gebeurd zijn sinds de verplichting van de ISA's voor alle entiteiten (neerlegging moet gebeuren ten laatste 7 maanden na de afsluiting van het boekjaar). We trachten ook te onderzoeken of er opmerkelijke veranderingen te zien zijn. De ondernemingen zijn verplicht om de vergoedingen voor de audit op te nemen in de jaarrekening. We kunnen dan bekijken of de auditfees aanzienlijk verschillen in vergelijking met de periode ervoor, waar de ISA's nog niet verplicht waren, rekening houdend met het feit dat een auditmandaat in België drie jaar duurt. Voor de beursgenoteerde ondernemingen (verplichte toepassing ISA's sinds 15 december 2012) kan dat al eerder gebeuren.

DEEL II: LITERATUURSTUDIE

2. Harmonisatie in Europa

Anno 2015 leven we al lang niet meer binnen de nationale grenzen alleen. Er is sprake van globalisering. Ondernemingen doen hun zaken op internationaal niveau en kijken veel verder dan enkel in eigen land. Sommige bedrijven zoeken andere oorden op om hun producten te vervaardigen, denk maar aan de lageloonlanden. Ook hebben de meeste grote bedrijven filialen in meerdere landen, zelfs meerdere continenten. Dit betekent natuurlijk ook dat zij actief kunnen zijn op verschillende financiële markten. Ook in deze markten zien we al lange tijd een globalisatieproces. Reeds in 2000 stelde Combarros vast dat de financiële markten meer internationaal werken wat de efficiëntie bevordert. Bedrijven moeten daardoor transparanter worden en meer credibiliteit hebben. Beleggers kunnen zo ook financiële producten zoals aandelen en obligaties kopen en verkopen in andere landen (Combarros, 2000).

Maar volgens Combarros is niet alles positief aan deze globalisering van de financiële markten. Er ontbraken volgens hem enkele elementen. In 2000 was er een gebrek aan een geharmoniseerde boekhouding en een geharmoniseerde auditprocedure. Bedrijven kunnen dan wel gevestigd zijn in meerdere landen, maar zolang de boekhouding en de auditing niet internationaal hetzelfde zijn, blijft het voor alle partijen moeilijk om de financiële situatie van een bedrijf te begrijpen wanneer dat gevestigd is in meerdere landen, daar elk land telkens een andere wetgeving en procedure volgt (Combarros, 2000).

Ook bij de boekhoudregels is er sprake geweest van een evolutie naar internationale normen. Zo moeten de beursgenoteerde vennootschappen in Europa vanaf de boekjaren vanaf 1 januari 2005 verplicht de IFRS-IAS regelgeving gebruiken voor het opstellen van hun geconsolideerde jaarrekening (FSMA, 2004). Deze regels zijn veel meer economisch gericht in tegenstelling tot de jaarrekening volgens BE-GAAP, die veel meer gebaseerd is op het fiscale aspect (Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten, 2012). Deze maatregel is er gekomen voor een hogere efficiëntie van de financiële markten doordat het nu beter is de financiële overzichten te vergelijken (IBR, 2003a).

3. Internationale auditregels

3.1. Harmonisering van de auditregelgeving

Een audit moet niet voor elke onderneming gebeuren. Enkel de vennootschappen die worden aanzien als groot door het Wetboek van Vennootschappen dienen een bedrijfsrevisor aan te stellen voor de controle van de financiële overzichten van de onderneming (art. 15 W. Venn.). De criteria voor een grote onderneming zijn recent nog aangepast (CBN, 2016). Een vennootschap is groot wanneer zij meer dan één van de volgende criteria overschrijdt:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50
- jaaromzet exclusief btw: 9 000 000 euro
- Balanstotaal: 4 500 000 euro

Ook wanneer de vennootschap beursgenoteerd is, een ondernemingsraad heeft of behoort tot een consolidatieplichtige groep, moet deze vennootschap een commissaris aanstellen. Daarnaast geldt dit ook voor een vzw of een stichting indien deze als zeer groot worden beschouwd. De Raad van Bestuur stelt een kandidaat voor die commissaris (bedrijfsrevisor) kan zijn voor hun onderneming. De benoeming daarvan gebeurt wel niet door de Raad van Bestuur, maar door de Algemene Vergadering, na advies van een eventuele ondernemingsraad. De Algemene Vergadering regelt ook het ereloon voor de audit. De commissaris wordt benoemd voor drie jaar en kan tijdens die drie jaar alleen ontslagen worden door de Algemene Vergadering in het geval van een ernstige wettige reden. Indien dit niet ernstig blijkt te zijn, kan de commissaris een schadevergoeding eisen. De commissaris kan zelf ontslag indienen, maar ook enkel bij gewichtige persoonlijke redenen (www.ibr-ire.be, 2015).

De commissaris dient ingeschreven te zijn op de lijst van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR). Dit instituut is opgericht bij de wet van 22 juli 1953 en speelt een rol bij de opleiding en permanente vorming van deze beroepsbeoefenaars en bij het toezicht erop, alsook bij het bewaken van de kwaliteitscontrole. Alle bedrijfsrevisoren worden ingeschreven in een openbaar register van het Instituut en zijn onderhevig aan een beroepsethiek waar de lat hoog wordt gelegd. Belangrijk hierbij zijn o.a. het beroepsgeheim en de onafhankelijkheid (Dries, Van Brussel, & Willekes, 2011). De bevoegdheden van deze externe auditors kunnen we vinden in het wetboek van Vennootschappen, namelijk in boek IC, titel VII: De controle van de jaarrekening en van de geconsolideerde jaarrekening, artikelen 130 tot en met 171 (W. Venn, 2015).

Voorheen was het IBR het orgaan dat zorgde voor de regelgeving omtrent audits. Deze regels werden de Algemene Controlenormen genoemd aangevuld met enkele specifieke normen en aanbevelingen. Deze zijn terug te vinden in bijlage 1. Meer bepaald gaat het om (IBR, 2010a):

- De Algemene controlenormen
- Norm inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening
- Norm "Bevestiging van de leiding van de entiteit"
- Meerdere controleaanbevelingen

Het kwaliteitsdebat blijft belangrijk wanneer het gaat om de externe auditor. Hij moet waken over de kwaliteit van de informatie en moet een relatieve zekerheid geven over het getrouw beeld van de jaarrekening. Het is een noodzaak dat men hierop volledig kan vertrouwen om het vertrouwen op peil te houden (Duska, 2005).

Het is de taak van de revisor om zijn bedenkingen over te brengen naar derde partijen en het publiek. Hier moeten ze te allen tijde waken over de belangen van deze partijen. (Groenboek, 2010). Wanneer er moeilijkheden opduiken of wanneer de revisor iets vreemds opmerkt, dan moet hij dit onderzoeken als een tussenpersoon tussen klant en de derde partij die er alle baat bij heeft dat hij deze verantwoordelijkheid op zich neemt zoals het voorgeschreven is. Belangrijk daarbij is het "professional skepticism" en de onafhankelijkheid van de auditor (Duska, 2005).

De auditwereld is niet achtergebleven bij de evoluties in de accountingwereld. Door onder andere de toenemende globalisering komt men ook hier met internationale regelgeving om de audit uit te voeren. Net zoals de accountingregelgeving kent dus ook het auditberoep een sterke evolutie naar internationale regelgeving.

3.2. De ontwikkeling van internationale standaarden

3.2.1. Ontwikkelingen op internationaal vlak

Het harmoniseren van de auditregels internationaal begon formeel al in 1972 toen tijdens het internationaal congres van de accountants in Sydney de "International Coordination Committee for the Accountancy Profession" (ICCAP) werd opgericht. Daar werd overigens ook de basis gelegd voor het "International Accounting Standards Committee" (IASC), de voorloper van de "International Accounting Standards Board" (IASB) (Gramling, Rittenberg, & Johnstone, 2010). Dit was het gevolg van het negende en achtste internationaal congres voor accountants waar er werd gediscussieerd over de nood van internationale accounting- en auditregels terwijl er reeds in 1967 een werkgroep werd opgericht voor de convergentie van de internationale auditstandaarden. In 1977 werden

de werkzaamheden van het ICCAP duidelijk zichtbaar. Tijdens het daaropvolgende congres in München creëerde men de "International Federation of Accountants" (IFAC), die vanaf 1 november 1977 ook de taken zouden overnemen van ICCAP en zich dus wereldwijd zou bezighouden met het accounting- en auditberoep (Horstmann, 2005). In datzelfde jaar werd ook een comité binnen het IFAC opgericht, namelijk het "International Auditing Practices Committee" (IAPC) (Dries, Van Brussel, & Willekes, 2011). Deze stelde de voorlopers op van de ISA's, de "International Auditing Guidelines" (IAGs). Deze konden geïnterpreteerd worden als de "best practice" binnen grote auditkantoren voor het controleren van de historische financiële informatie. De leden van het IFAC moesten ervoor zorgen dat deze minimale richtlijnen gevolgd en gestimuleerd werden in hun land en moesten streven naar een maximale harmonisering van deze internationale regels (Horstmann, 2005). Zo werd de IFAC alsmaar groter en had deze aanzienlijk meer beroepsorganisaties die lid waren. In het begin in 1977 waren er 72 leden in 55 landen. Dit steeg geleidelijk en haalde in 1991 een aantal van 106 leden in 78 landen. Momenteel telt de IFAC al 175 leden in meer dan 130 landen (www.ifac.org, 2015).

Door het invoeren van de IAGs kwam het regelmatig voor dat er tegenstrijdigheden waren tussen deze IAGs en de nationale wetgeving die in een bepaald land van kracht was. De leden van het IAPC/IFAC in dat land moesten er dan voor zorgen dat deze internationale normen werden ingepast in de nationale wetgeving zodat alle dubbelzinnigheden en tegenstrijdigheden waren weggewerkt (Houyoux & Schockaert, 2007). Maar er werden nog verdere stappen ondernomen. Volgens Roussey (1999) was vooral het debat over onafhankelijkheid en corporate governance belangrijk.

Door deze evolutie en door de verwachting dat er regels zouden erkend worden door de nationale instanties, hervormde het IAPC het raamwerk van de standaarden. Op dat moment kregen de standaarden de naam "International Standards on Auditing" (ISA's). Hierdoor zouden de ISA's een benchmark zijn en zou het IAPC, het comité van de IFAC, aanzien worden als de standaard setter voor de auditregelgeving op internationaal vlak (Houyoux & Schockaert, 2007).

In oktober 1992 erkende de "International Organization of Securities Commissions" (IOSCO) dat de ISA's een volwaardig alternatief waren op de kapitaalmarkten in de plaats van de nationale auditstandaarden, zeker voor ondernemingen die hun activiteiten ook buiten de landsgrenzen hadden. Twee jaar later legde de IAPC de basis voor de huidige ISA's die later pas werden gepubliceerd. Deze bestonden uit basisprincipes en essentiële procedures die werden aangeduid in een vet lettertype. Daarnaast waren ze ook vergezeld van uitleg en aanwijzingen. De ISA's werden per thema genummerd in een

logische volgorde die ook werd aangehouden bij het uitvoeren van een audit beginnende bij de 200-reeks over de verantwoordelijkheid van de auditor en eindigend bij de 700-reeks en de 800-reeks die speciaal over de rapportage handelen (Houyoux & Schockaert, 2007).

In november 2001 onderging het IAPC meerdere hervormingen om uiteindelijk omgevormd te worden tot de "International Auditing and Assurance Standards Board" (IAASB), die in 2003 de eerste versie van de ISA's gepubliceerd heeft. Deze hervorming achtte het IFAC nodig om in de toekomst meer tijd en aandacht te spenderen aan standaarden voor "assurance engagements", die later werden gecreëerd door de "International Standards on Assurance Engagements" (ISAE's) (Groenboek, 2010).

Het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie hadden ook een groot aandeel in de harmonisatie van internationale auditregels toen ze in 2006 een nieuwe richtlijn uitvaardigden, namelijk de Auditrichtlijn van enkelvoudige en geconsolideerde jaarrekeningen die de achtste richtlijn van de Europese Economische Gemeenschap zou vervangen. Deze richtlijn wil het beroep van auditing zo maximaal mogelijk integreren op Europees niveau, dit door de taken en eisen van de revisor zo nauwkeurig mogelijk op te stellen, door een bepaalde controle te garanderen van de revisoren en door de International Standards on Auditing (ISA's) te laten implementeren in de EU voor alle wettelijke controles van de jaarrekening (Houyoux & Schockaert, 2007).

Door de nieuwe Audit richtlijn (Europese richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen) moeten lidstaten de internationale regels implementeren in hun regelgeving voor de wettelijke audits in hun land. Dit omdat de audit van vitaal belang is voor de geloofwaardigheid en stabiliteit van de kapitaalmarkten (Roussey, 1999). Hierbij mogen ze nog steeds gebruik maken van bepaalde nationale wetgeving zolang er in de internationale regels geen standaard is voorzien over hetzelfde onderwerp. Wanneer dit wel het geval is, dient de ISA standaard toegepast te worden in plaats van de nationale standaard. Het kan ook voorkomen dat enkele procedures van de ISA's in conflict zijn met bepaalde nationale wetten. Dan hebben de lidstaten ook nog een andere optie, namelijk ze mogen bepaalde delen van de internationale regels weglaten, aanpassen of inkorten. Maar dit moet wel gepaard gaan met een communicatie met de Europese Commissie 6 maanden voor de implementatie van de ISA's. Dit zorgt er echter wel weer voor dat de geloofwaardigheid daalt en dit zal dan ook ten strengste beoordeeld worden. ISA 700 zorgt ervoor dat het belangrijk is dat echt alle ISA's worden toegepast bij deze controles. Door deze implementatie van de internationale auditregels zijn deze nu een onderdeel van de algemene wetgeving hoewel de ISA's niet zijn opgesteld vanuit een wetgevende invalshoek. Er moet wel over

gewaakt worden dat deze regels niet strijdig zijn met andere wetgeving, zoals de vennootschapswetgeving (Houyoux & Schockaert, 2007).

Op dit moment hebben reeds 111 landen een invoering van de ISA's doorgevoerd, al dan niet geïmplementeerd in hun eigen auditregelgeving (www.ifac.org, 2015). Hier wordt er vooral aangehaald dat het voor de kleinere auditkantoren een moeilijke aanpassing was. Zij hebben niet altijd de nodige middelen om de voorbereiding zo snel te laten verlopen als een groot auditkantoor. Ook toont men aan dat een invoering van internationale regelgeving niet altijd even gemakkelijk is omdat elke land een andere cultuur en visie heeft. Maar de landen kunnen hier voordeel uit halen indien iedereen bereid is te leren en een "open mind" aan te nemen, wat dan weer resulteert in een sterker beroep (Cowperthwaite, 2010). De implementatie van de ISA verschilt van land tot land, mede door het feit dat er in elk land andere invloeden zijn, zoals de huidige regelgeving op het gebied van auditing (Bota-Avram, 2013). In andere continenten is de invoering al grotendeels overal doorgevoerd, in Europa daarentegen zijn er nog altijd lidstaten waar dit niet is gebeurd. Nadat de harmonisatie betreffende accountingregels al is gestegen door de verplichting van de IAS-IFRS regelgeving (voor de beursgenoteerde bedrijven die een geconsolideerde jaarrekening moeten opstellen) wil men op gebied van audit hier niet achter blijven. Indien men in Europa nog gewacht had met de invoering, zou de audit in de andere continenten reeds verder gevorderd zijn ten opzichte van de audits in Europa (Duhovnik, 2011).

Momenteel is international dus het IAASB de standaardsetter wat betreft audits. Het doel van de IAASB wordt omschreven als volgt (www.ifac.org, 2015):

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

De IAASB is niet alleen verantwoordelijk voor de ISA's maar ook voor andere standaarden (www.ifac.org, 2015):

- International Standards on Quality Control (ISQCs): de standaarden betreffende de kwaliteitscontrole
- International Standards on Related Services (ISRSs): standaarden betreffende aanverwante diensten
- International Standards on Review Engagements (ISREs): standaarden betreffende het nazien van historische financiële rapportage

- International Standards on Assurance Engagements (ISAEs): standaarden voor "assurance engagements" betreffende niet-financiële informatie in de financiële rapportage.
- International Auditing Practice Statements (IAPSSs): een handleiding om de ISA's te kunnen toepassen

Het IAASB stelt deze internationale standaarden steeds op volgens een vast patroon dat bestaat uit 9 fases (www.ifac.org, 2015):

- 1) Het bepalen van de topic die uitgewerkt moet worden.
- 2) Een deel van het comité van het IAASB onderzoekt het onderwerp.
- 3) Men houdt een discussie binnen het IAASB en bekijkt of er eventuele wijzigingen nodig zijn.
- 4) Men ontwerpt een eerste versie van de standaard.
- 5) Het IAASB houdt een stemming over dit eerste ontwerp.
- 6) Alle leden van het IFAC ontvangen deze voorlopige standaard.
- 7) Deze leden krijgen 4 maanden tijd om hun bedenkingen te formuleren en deze terug te koppelen naar het IAASB.
- 8) Het IAASB evalueert de commentaren.
- 9) De definitieve standaard wordt opgesteld.

3.2.2. Ontwikkelingen op Belgisch vlak

Reeds op het einde van de 20ste eeuw werd het belang van de ISA's ingezien door het IBR. Voor het opstellen en ontwikkelen van nationale controlenormen werd er meer en meer gekeken naar deze internationale standaarden, ook in België. De vraag die toen werd gesteld was of men de ISA's integraal moet overnemen of als men eerder de eigen controlenormen moet blijven behouden en deze te laten aanleunen bij de ISA's. Er bestond dus nog geen eenheid op internationaal niveau (IBR, 2001).

Het IBR probeerde reeds lange tijd zijn normen af te stemmen op de ISA's, en ook na 2003 speelde het IBR hierop in. Er werden nieuwe schema's opgesteld hoe men de toekomst zou moeten aanpakken want men had al door dat op termijn de ISA's verplicht zouden worden (IBR, 2003b). Er waren landen die al bezig waren met de integratie van deze ISA's, zoals Nederland, het Verenigd Koninkrijk, Zuid-Afrika, Canada (Roussey, 1999).

De International Standards on Auditing moesten natuurlijk ook worden vertaald waar deze geïmplementeerd werden. De Europese Commissie moest ervoor zorgen dat het Europees Parlement al deze versies kreeg te lezen om ze te controleren. Dit bracht wel met zich mee dat de toepassing van de ISA's enkele maanden langer heeft geduurd. Het

IBR is reeds in 2002 gestart met de ISA's te vertalen naar het Nederlands en het Frans en in 2003 konden ze dan reeds de eerste vertaalde teksten voorleggen aan de bedrijfsrevisoren. Het IBR heeft daarna een samenwerking op poten gezet met de Franse en Nederlandse versie van het Instituut, respectievelijk "La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes" (CNCC) en het "Nederlands Instituut van Registeraccountants" (NIVRA), om één Nederlandse tekst en één Franse tekst als resultaat te hebben die in 2006 is gepubliceerd (IBR, 2009d). Deze zijn terug te vinden in bijlage 2.

In 2013 is er nog een kleine aanpassing gekomen, namelijk de Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (29 maart 2013). Deze heeft betrekking op "het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van Vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris". De norm heeft als doel een verslag op te stellen conform de ISA's en de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van Vennootschappen (verslag over de jaarrekening en verslag betreffende de overige door wet- en regelgeving gesteld eisen). Hierin worden onder andere de vereiste werkzaamheden vermeld voor de voorstelling van het verslag en van het jaarverslag (IBR, 2013). Deze norm voorziet bijvoorbeeld ook een kader voor de conclusies van de revisor over belangrijke gebeurtenissen die niet gaan over de jaarrekening en de naleving van wettelijke bepalingen. Hier moet men dan een extra deel aan het commissarisverslag toevoegen (CRB, 2013).

Uiteraard moet er ook controle zijn. Dit gebeurt in België door verschillende organen, onder andere de minister van Economie (Dhr. Kris Peeters), de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (goedkeuring van normen), Het Advies- en Controlecomité (ACCOM), de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI) en ten slotte ook de Tuchtcommissie en Commissie van Beroep. (Dries, Van Brussel, & Willekens, 2011).

3.3. Clarity-project

In 2002 en 2003 waren er al ongeveer 70 lidstaten die gebruik maakten van de ISA's. Maar om dit te optimaliseren waren er verbeteringen nodig. Deze kwamen er door het Clarity-project van het IAASB, dat duurde van 2004 tot 2008 (Giles, Venuti, & Jones, 2004).

De IOSCO, de internationale organisatie die het toezicht heeft over de nationale beursorganisaties, stelde in 2003 sommige aspecten van de ISA's in vraag. Meer specifiek had de IOSCO twijfels of het onderscheid tussen "black lettering" en "grey lettering" wel noodzakelijk was. De IAASB onderzocht dit in de exposure draft (ED)

“Operations Policy n° 1 – Bold Type Lettering Exposure Draft” en de reacties hierop zorgden voor het begin van het Clarity Project (Schockaert, 2007).

In september 2004 stelde de IAASB een policy Statement op, namelijk: “Clarifying Professional Requirements in International Standards Issued by the IAASB” dat werd gevolgd door een bijgevoegd document, een consultation paper, “Improving the Clarity and Structure of IAASB Standards and Related Considerations for Practice Statements”. De hoofdzaak van dit Clarity-project was eigenlijk het feit dat alle standaarden nu “principles-based” zouden zijn (Dennis, 2010).

Men ging 36 ISA's aan een proces onderwerpen. Dit kunnen nieuwe ISA's zijn, maar ook oude ISA's die opnieuw werden geformuleerd zodat de ISA's beter konden geïmplementeerd en toegepast worden in de lidstaten. Dit zou een belangrijk onderdeel zijn in de harmonisatie van de auditregels (Walsh, 2010; Goundar 2010).

Het IAASB stelt zelf dat zijn regels gebaseerd zijn op een set van beginselen (principles), zij zijn dus geen uitgewerkte set van regels (IAASB, 2002):

“The IAASB continues to believe that high quality standards on basic principles and essential procedures will best serve the public interest by eliciting thoughtful auditor assessment of the particular circumstances of each engagement.”

Dit kan men zien aan bepaalde kenmerken. Zo is de auditor steeds verplicht om zijn professionele oordeelsvorming (professional judgment) te gebruiken voor de controle van de jaarrekeningen. Tevens is de inhoud van de controle belangrijk, en indien men zou kiezen voor een strikte regelgeving, zou men meer bezig zijn met uitzonderingen op de regels te vinden en zouden formele aspecten belangrijker worden. Door het gebruik van beginselen is er ook sprake van een zekere flexibiliteit. Dit brengt met zich mee dat voor elke soort vennootschap van elke omvang en aard de controle kan uitgevoerd met deze internationale regelgeving. Voor elke onderneming zijn dus dezelfde set van beginselen van toepassing. Door de steeds dynamische omgeving kan het ook vaker voorkomen dat de wetgeving moet aangepast worden om aan de desbetreffende noden te kunnen voldoen. Een regelgeving gebaseerd op beginselen is hierbij het middel bij uitstek in plaats van een set van strikte gedetailleerde regels. Ook tijdens het Clarity-project besteedt het IAASB hier veel aandacht aan maar gebruikt het in de plaats van de term principles outcome (Schockaert, 2007).

Het doel van het Clarity-project kan als volgt worden omschreven (Schockaert, 2007):

- De International Standards on auditing krijgen een duidelijke doelstelling en zijn gebaseerd op duidelijke principes;
- De doelstellingen moeten gehaald worden op basis van een aantal vereisten met behulp

van procedures die de auditor moet gebruiken bij zo goed als elke controle die hij uitvoert;

- De standaards gaan gepaard met een handleiding waar de auditor extra informatie kan uithalen om zijn taken grondig te voltooien;
- Men maakt een duidelijk verschil tussen de minimumvereisten en het bijkomend materiaal voor de auditor dat hij kan gebruiken of toepassen. Dit is de vervanging voor het deel dat in het vet stond aangeduid (minimumvereisten) en wat normaal werd gedrukt (bijkomend). Hiervoor gebruikt de IAASB ook verschillende termen; voor de vereisten wordt er gebruik gemaakt van de term "shall + werkwoord" en voor de toepassingmodaliteiten gebruikt men de enkel de tegenwoordige tijd;
- De clarified ISA's krijgen een nieuwe structuur, die bestaan uit de doelstellingen, de vereisten en daarnaast bijkomend materiaal per standaard (purpose, requirements en application material). Daarnaast heeft elke standaard ook een inleiding en enkele definities die verder in de standaard nog gebruikt worden.

Samengevat bestond het Clarity project uit (Houyoux & Schockaert, 2007):

- Clarify and revise: Deze standaarden zouden inhoudelijk helemaal opnieuw worden bekeken en worden verduidelijkt, dus deze kregen een nieuwe structuur en een aangepaste inhoud: ISA 260, ISA 320 (+450), ISA 402, ISA 450, ISA 505, ISA 540 (+545), ISA 550, ISA 580, ISA 600, ISA 620 en ISA 800
- Only Clarify: Negen ISA's dienden enkel een aanpassing aan de structuur te ondergaan aangezien de inhoud van deze standaarden reeds eerder werd aangepast.
- Twaalf standaarden hoefden niet aangepast te worden.

Dit project was vooral van belang voor het verplichten van de ISA's voor de wettelijke audits. Men dacht eerst dat de oudere ISA's niet goed genoeg waren voor een verplichting (endorsement) en dat men daarom een aanpassing moest doorvoeren. Dit bleek echter niet waar. Maar voor de Europese Commissie was het onderscheid tussen "bold lettering" en "grey lettering" niet vanzelfsprekend wanneer dit moest worden toegepast in een Europese verordening. Dit heeft men dus aangepast. Men heeft aan dit project in 2007 en 2008 de voorrang gegeven opdat alle standaarden klaar waren voor de goedkeuring door de Europese Commissie.

3.4. Toepassing van de ISA's

Op 10 november 2009 is er beslist dat de ISA's verplicht van toepassing zijn vanaf 15 december 2012 voor entiteiten van openbaar belang, zoals ondernemingen die beursgenoteerd zijn. Vanaf 15 december 2014 zijn de ISA's ook verplicht voor de andere vennootschappen. Deze auditnormen gelden dus voor alle door de wet vereiste audits in België (IBR, 2010a).

In tegenstelling tot de IFRS regelgeving, zijn de ISA's niet enkel toepasbaar voor de geconsolideerde jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen maar voor alle Europese ondernemingen. De toepassing van de ISA's wil echter niet zeggen dat de nationale wetgeving totaal verdwijnt. Het grote voordeel van de nieuwe standaarden is dat de ISA's toepasbaar zijn voor elk bedrijf, hoe groot de onderneming ook is of waar het gevestigd is (Bagshaw, 2004).

Indien het verplicht maken niet zou zijn toegepast, zou de kwaliteit van de audits achter gebleven zijn ten opzichte van de audits in de rest van de wereld (Duhovnik, 2011). Voor sommige auditkantoren en bedrijven is dit geen verandering maar voor anderen heeft dit wel degelijk een effect. Het is dus belangrijk dit effect te onderzoeken. *"With the introduction of a global set of audit standards, auditors around the world have a truly historic opportunity to learn from one another and to shape and strengthen the auditing profession."* (Cowperthwaite, 2010).

Er zijn vele externe partijen die baat hebben bij een zo goed mogelijke implementatie. Het zijn immers deze partijen die zich op deze informatie van de externe auditor baseren om bepaalde beslissingen te nemen. Zij hebben als outsiders ook veel minder informatie ter beschikking dan een insider. Daarom is een controleverklaring een handig middel.

In deze internationale regelgeving zijn er ook verantwoordelijkheden opgenomen die de auditor heeft bij het tegengaan van fraude (ISA 240). Door de financiële crisis en enkele grote schandalen is het nodig om het vertrouwen van het auditberoep op dat vlak weer op te krikken. Bij sommige schandalen kwam ook de auditor in opspraak, hij werd soms met de vinger gewezen als medeplichtige of medeschuldige. Maar de auditor wijst op zijn beurt weer naar het management en acht zichzelf dus niet aansprakelijk voor eventuele fraude (Duska, 2005). De ISA's zijn strenger op gebied van fraudedetectie, wat ook met zich meebrengt dat het publiek meer gaat verwachten van de auditor op het vlak van fraude. Dus de auditor moet nu te allen tijde op zijn hoede zijn voor fraude en moet steeds aandachtig zijn voor wat er verkeerd kan lopen. Echter kan een revisor nooit alle soorten fraude ontdekken. Deze is er ook niet actief naar op zoek, daar zijn aparte

afdelingen voor, forensische audits. Men heeft uiteraard ook te maken met een beperking in tijd en budget waardoor men niet alles kan onderzoeken (McCarthy, 2007).

Alle bedrijfsrevisoren hebben tot 25 september 2009 de mogelijkheid gekregen om hun bevindingen en commentaar te geven op de ISA's (IBR, 2009b). Hieruit kan worden geconcludeerd dat de meeste bedrijfsrevisoren over het algemeen vrij positief waren tegenover deze invoering. Een veelgebruikt argument is dat de ISA's kunnen worden toegepast op elke onderneming, of dit nu een entiteit is van openbaar belang of een vzw. Vooral de grote auditkantoren zijn positief ten opzichte van de invoering van deze standaarden. Er wordt gesteld dat dit een stap vooruit is en dat deze invoering van de ISA's de coherentie van de controle-aanpak en kwaliteit zal ten goede komen. Wel zeggen sommige revisoren dat de invoering van de ISA's op dezelfde datum moest doorgaan voor entiteiten van Openbaar belang en voor de andere wettelijke audits. Hier wordt opgemerkt dat de auditkantoren die zowel OOB's als niet-OOB's als klanten hebben, dat deze kantoren hun medewerkers toch moeten opgeleid hebben voor de eerste inwerkingtreding van de ISA's voor OOB's vanaf eind 2012. Het gefaseerd invoeren kan daarom soms enige verwarring met zich meebrengen, ook bij het publiek (Ernst & Young, 2009). De kleinere auditkantoren vragen daarentegen meer tijd om zich voor te bereiden op de invoering en vragen zich af of het wel de juiste keuze is om dit te verplichten.

Het IBR heeft geprobeerd om de auditkantoren bij te staan bij de invoering van de nieuwe regelgeving. Zo hebben ze meerdere opleidingsprogramma's voorzien en hebben ze ook meerdere publicaties uitgebracht omtrent de toepassing van deze ISA's (IBR,2009c). Reeds vanaf 2004 probeert het IBR het beroep te ondersteunen vanuit een internationaal standpunt door de ISA's te betrekken in hun vormingsprogramma (IBR, 2009d). Ze hebben dan ook een opleidingscyclus op poten gezet om aan de bedrijfsrevisoren de kans te geven om hun kennis uit te breiden over de internationale normen. De aandacht hiervoor is alleen maar gestegen naarmate de implementatie van de ISA's dichterbij kwam. Zo werden de opleidingen in 2008-2009 veel intensiever en waren deze meer op de praktijk gericht. Ook hebben ze hierbij veel meer de focus gelegd op de controle van KMO's en hebben ze een handleiding uitgegeven, namelijk "Guide to Using ISA's in the Audit of Small- and Medium-sized Entities" (IBR, 2009d). Ook na het clarity-project bleef het IBR hierop inspelen. Men heeft een tabel gemaakt (bijlage 3) waar men kon zien welke regel van de oude Controlenormen overeenkomt met de huidige ISA (IBR, 2010b). Daarnaast zal het IBR de auditkantoren ook begeleiden (tabel 1), voorbereiden op ISA-examens en evalueren in welke mate ISA's worden geïmplementeerd om het half jaar. Naast de praktische sessies heeft het IBR ook meegeholpen om te zoeken naar een gepaste software voor een auditkantoor. Hierbij

hebben ze 2 programma's gevonden die gebaseerd zijn op de ISA's, namelijk Caseware ISA Audit templates en Kluwer Audit Automation. Ook het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI) helpt aan de begeleiding van de implementatie van de ISA's. Zo publiceren ze meerdere werken zoals het "Commissarisverslag overeenkomstig de ISA's" (IBR, 2009d). In 2010 waren er ongeveer 410 bedrijfsrevisoren en stagairs die deelnamen aan de opleidingen van het IBR. Dit aantal groeide in de jaren erna tot 732 in 2013. Dit toont aan dat de belangstelling voor de ISA's wel gestegen is. Voorts is er ook een leidraad ter beschikking gesteld waarin de auditkantoren kunnen raadplegen hoe de kwaliteitscontrole zal gebeuren en hoe zij zich hierop kunnen voorbereiden (IBR, 2014a). Daarnaast heeft het IBR samen met het ICCI ook een handboek op de markt gebracht, "ISA's voor KMO's". Hier zijn checklists opgenomen die kunnen dienen als een hulpmiddel. Naast een handboek heeft het IBR ook een auditsoftware ontwikkeld, namelijk Pack PE-KE (het Pack Petites Entités-Kleine Entiteiten). Deze maakt het mogelijk om een kleine onderneming te controleren. Auditkantoren kunnen ook beroep doen op een ISA-coach, die gedurende 4 uur zijn diensten zal verlenen aan het kantoor en zijn kennis en raad zal verder geven (IBR, 2014b). Het IAASB heeft enkele documenten ter beschikking gesteld als hulpmiddel (Hartley, 2010).

Algemeen kunnen we dus stellen dat de invoering van de ISA's in België een goede zaak is geweest. Inmiddels zijn de ISA's verplicht en zijn er vanzelfsprekend ook verschillen met de voorheen geldende normen (Algemene Controlenormen). Op internationaal vlak waren de ISA's zodanig geëvolueerd, dat de kloof tussen de toenmalige binnenlandse regelgeving een te grote kloof vertoonde met deze internationale regels, vooral op gebied van het nieuwe "Audit Risk Model" en de evoluties op het vlak van de controleverklaring (Branson & Schockaert, 2006).

Begeleidingsplan van het IBR (IBR, 2014b; www.ibr-ire.be, 2015; IBR, 2014c):

Thema	Project	Termijn
Vorming	Nieuw seminarie ISRE en ISRS	Vanaf 2010-2011
	Aanpassing van het inleidend seminarie inzake de ISA's voor SME/SMP	Vanaf 2010-2011
	Bijzondere aandacht en aanpassing van de vormings-cyclus over de internationale standaarden	Vanaf 2011
	Organisatie van specifieke seminaries over de ISA's voor stagairs	Vanaf 2010-2011
	Informatiesessie omtrent het nieuw commissarisverslag	Begin 2015
Auditsoftware en handboeken	Informatie-sessie of studiedag	15/11/2015
	Handboek ISA's voor KMO's	2011-2012
Pack PE-KE	Ontwikkeling hulpmiddel	2013
	Update PACK PE-KE	Juni 2014
	Organisatie van workshops	September 2014
ICCI	Publicatie Commissarisverslag overeenkomstig de ISA's	September 2010 – december 2013
Leidraad voor de kwaliteitscontrole	Aanpassing van de leidraden voor de kwaliteitscontrole aan de ISA's	Begin 2010
	Informatiesessies voor controleurs	Begin 2010
	Informatiesessies voor de bedrijfsrevisoren	
ISA-coach	Kunnen beroep doen op een ISA-coach	2012
KMO's	Toepassing van de ISA's in het kader van de audit van kleine entiteiten	Permanent: 2011 - 2015
ISQC 1	Begeleiding invoering van de ISQC 1 in België	2014 - 2015
Risico	Risicobeoordeling van de audit	2013 - 2015
Kwaliteitscontrole	Organisatie en verloop van kwaliteitscontrole	April 2015 – mei 2016

Tabel 1: Begeleidingsplan IBR

3.5. Vergelijking internationale en nationale regelgeving

Er zijn slechts heel weinig studies uitgevoerd die de verschillen tussen de Algemene Controlenormen van het IBR en de ISA's analyseren en die nagaan wat de impact hiervan is op de auditkantoren. Een grondige studie is wel verricht door dhr. Schockaert (2006). In 2014 heeft deze nog een gelijkaardig onderzoek uitgevoerd. Een uitgebreid verslag van de verschillen die dhr. Schockaert opsomt, is terug te vinden in bijlage 4.

Reeds in 1998 heeft de FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) een onderzoek uitgevoerd naar enkele verschillen en stelde vast dat er enkele ISA-normen waren die niet voorkwamen in de normen van het IBR, zoals ISA 402, ISA 510 en ISA 710. Ook kwam het tot de conclusie dat meerdere aanbevelingen niet in overeenstemming waren met de ISA's (bv ISA 400). Uiteraard waren er ook positieve resultaten, namelijk aanbevelingen die reeds ISA-compliant waren (ISA 300). Deze studie is wel gebaseerd op de ISA's van 1997 en niet op de versie van de ISA's van 2009 die momenteel gebruikt worden. (FEE, 1998).

De ISA's zijn veel uitgebreider dan de nationale standaarden die werden uitgevaardigd door het IBR. Zo werd één derde van de bepalingen onder de ISA's niet voorzien door de Algemene Controlenormen of de aanbevelingen. De nieuwe standaarden zijn gemakkelijker te begrijpen en beschrijven uitvoerig hoe de audit moet gebeuren en welke procedures een revisor moet volgen (IBR, 2014d).

Het grote voordeel is dat de ISA's gebaseerd zijn op principes en dus geen algemene set van regels zijn. Ze zijn modulair opgebouwd, dus men kan snel inspelen en veranderingen aanbrengen wanneer men dit nodig acht. Daarnaast zijn er ook wel enkele procedures die onder de ISA's verplicht zijn in tegenstelling tot de Algemene Controlenormen, waar ze geen verplichtend karakter hebben (bv. ISA 210) (FEE, 1998).

De Algemene Controlenormen waren uiteraard niet totaal verschillend van de ISA's, daarom heeft men bij de vertaling van de ISA's enkele delen van de Algemene Controlenormen letterlijk kunnen overnemen (bv. AB 3/4 voor ISA 620). Er zijn ook enkele standaarden nieuw die bij de normen van het IBR niet voorkwamen (bv. ISA 260). Eén derde van alle-ISA's niet opgenomen in de Algemene Controlenormen. Een klein deel van deze verschillen kan wel toegewezen worden aan het feit dat er enkele ISA's zijn die niet van toepassing zijn de controle van de financiële overzichten (Schockaert, 2014).

Inhoudelijk zijn de ISA's veel meer risico-gebaseerd door het nieuwe Audit Risk model. Bij de Algemene Controlenormen steunde dit nog op een raamwerk uit 1993. Er is nu sprake van een volledige risicoanalyse voor alle significante risico's (Schockaert, 2014). Er worden ook veel meer situaties omschreven waar de revisor een toelichtende paragraaf moet maken. Dit is dus veel beter up-to-date. Daarnaast is er ook veel meer communicatie nodig, niet zozeer met de Algemene Vergadering zoals in de Algemene Controlenormen wordt vermeld, maar met degenen die belast zijn met governance. Wanneer er sprake is van een nieuw mandaat moeten er ook veel meer testen gedaan worden op de beginsaldi (Schockaert, 2014).

Uiteraard hoort er bij de ISA's ook een strengere documentatie. Elke gedachtegang en elke keuze doorheen de audit moet vastgelegd worden. Ook is auditplan meer in detail uitgewerkt, met inbegrip van alle beweringen die worden gedaan en de betrokkenheid van het auditteam. Het professioneel scepticisme wordt onder ISA ook veel meer benadrukt (Schockaert, 2014).

Er zijn verder verschillen te vinden in het commissarisverslag. Zo zijn er specifieke standaarden ter beschikking wat betreft het commissarisverslag, zoals ISA 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten". Uiteraard moet in de verklaring altijd vermeld worden welke normen men heeft gebruikt (ICCI, 2007). Voor de audits die met de Algemene Controlenormen gebeurden, werd het volgende in het commissarisverslag gezet (IBR, 2006b):

"Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel over deze jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van onze controle. Wij hebben onze controle uitgevoerd overeenkomstig de wettelijke bepalingen en volgens de in België geldende controlenormen, zoals uitgevaardigd door het Instituut der Bedrijfsrevisoren. Deze controlenormen vereisen dat onze controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang, als gevolg van fraude of van het maken van fouten, bevat."

Dit is sinds de invoering van de ISA's niet meer mogelijk. Nu moet men duidelijk aangeven dat de controle gebeurd is volgens de ISA's, meer bepaald (ICCI, 2013):

"Wij hebben onze controle volgens de internationale controlestandaarden (ISA's) uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan de deontologische vereisten voldoen alsook de controle plannen en uitvoeren teneinde een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat."

Verder zijn er niet veel verschillen terug te vinden. Onder de controleverklaring conform de ISA's moet de revisor vermelden dat het zijn verantwoordelijkheid is dat hij een oordeel moet vellen over de financiële overzichten aan de hand van de audit. Onder de controleverklaring van het IBR wordt dit niet expliciet vermeld. De ISA's hebben wel enkele aanvullende standaarden voor de controleverklaring, die onder het IBR geen norm hebben, zoals ISA 710 (IBR, 2001). Het kan ook voorkomen dat er eventueel een andere verklaring wordt gegeven. Wanneer de leiding weigert een bevestigingsbrief te ondertekenen, dan heeft dit met de ISA's onmiddellijk een voorbehoud tot gevolg. Dit was niet noodzakelijk het geval onder de Algemene Controlenormen (Schockaert, 2006).

Ten slotte zijn er ook nog enkele kleinere verschillen die ook in de bijlage (bijlage 4) zijn terug te vinden. Zo zijn er vereisten bij het accepteren van een controleopdracht (bv. de het management moet zijn verantwoordelijkheden kennen) waar er bij de Algemene Controlenormen geen dergelijke verplichtingen zijn (Schockaert, 2014). Hetzelfde is terug te vinden bij het accepteren van een nieuwe klant

Het IBR geeft de volgende punten aan als de grootste verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen (IBR, 2014d):

- Strengere bepalingen en significante risico's voor fraude (revenue recognition en management override of control)
- Communicatie met bestuursorgaan en auditcomité: those charged with governance
- Going concern is veel belangrijker
- Meer werkzaamheden op beginsaldi bij een nieuw mandaat
- Strengere documentatie
- Beter Risk-model
- Bij oordeelonthouding: afwijking van het standaardverslag

3.6. Gevolgen internationale regelgeving

De invoering van de ISA's vraagt natuurlijk wel een aanpassing van de revisoren en hun kantoren. De ISA's hadden wel al heel wat raakpunten met de Algemene Controlenormen maar toch zijn er ook verschillen. De ISA's leggen de nadruk op de verantwoordelijkheden die het management en de externe auditor hebben. Daarnaast zijn de ISA's ook toepasbaar op financiële overzichten van eender welk raamwerk, IFRS of een nationaal regime. Maar de auditor moet over het algemeen meer professioneel te werk gaan en de ISA's beklemtonen de term "going concern". De ISA's verwachten van de auditor dat hij specifieke procedures doet om de continuïteit van een onderneming te onderzoeken (Buckstein, 2009).

Vooreerst moet het IBR ervoor zorgen dat het maatschappelijk verkeer voldoende ingelicht is over de situatie en moet er ook voor zorgen dat het publiek het belang van de internationale normen inziet en de aanvaarding hiervan (IBR, 2001).

Het vraagt altijd een aanpassing wanneer men overgaat van een nationale standaardsetter naar een internationale standaardsetter. Samsonova-Taddei (2013) stelt dat hoe beter een auditkantoor openstaat voor nieuwe normen, hoe beter dat deze geïmplementeerd en gevolgd zullen worden. Zo een verandering brengt natuurlijk een kost en een investering met zich mee, maar er wordt gezegd dat dit vaak "one-time costs" zijn terwijl er wel voordelen over een lange termijn zullen zijn (Simunic, 2003). Schockaert (2014) komt ook tot deze vaststelling. De implementatie brengt met zich mee dat de voordelen stijgen waarbij dit verschil in voordelen hoger is dan het verschil in kosten. Dit zou er dus voor moeten zorgen dat het niveau van "audit evidence" stijgt door het invoeren van de ISA's en dat dus ook de auditkwaliteit stijgt (Schockaert, 2014).

Ook in België stellen leden van een B4 kantoor dat de overgang van de Algemene Controlenormen naar de ISA's geen verandering is die jaren voorbereiding vergt, maar dat die vrij eenvoudig kan verlopen. De invoering van de ISA's had volgens deze dus al sneller kunnen gebeuren. Nu heeft België gekozen om dit pas in 2012 uit te voeren voor OOB's (Organisaties van Openbaar Belang) en in 2014 voor de andere ondernemingen en dan kan het voorkomen dat België dus behoort tot één van de laatste groep landen die de ISA's invoert en dat dit een gemiste kans is geweest voor België (Ernst & Young, 2009).

Een voormalig voorzitter van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, Berger (IBR, 2008), stelt dat de toepassing van de ISA's vele voordelen met zich meebrengt, zowel voor de ondernemingen als voor het publiek. Doordat er nu een meer uniform kader van toepassing is zullen de audits van verschillende kantoren ook meer gelijkend zijn. Door de harmonisatie van de controlenormen op internationaal niveau is het nu mogelijk om verschillende controleverklaringen die in verschillende landen zijn uitgevoerd te vergelijken. Daarnaast bieden ze ook voordelen op het gebied van fraudebestrijding. Het IBR (2008) is van mening dat de ondernemingen die gecontroleerd worden er zelf ook baat bij hebben. Zo zouden aan deze ondernemingen makkelijker kredieten kunnen worden verleend (IBR, 2009e). Bijkomend eisen de nieuwe standaarden ook meer auditdocumentatie en zijn ze strenger. De ISA's verbeteren de communicatie naar de gebruikers omdat eventuele inconsistenties of verwarring kunnen verminderd worden die zouden kunnen ontstaan door de toepassing van verschillende normen bij de controle van financiële overzichten. (Buckstein, 2009). Een volgend kenmerk van de

internationale standaarden is dat de standaarden nu "volledig" zijn. In bepaalde landen is kon het voorkomen dat er standaarden waren voor de audit en dat er daarnaast ook andere standaarden waren hoe men deze richtlijnen moest gebruiken, dit is nu niet meer het geval (Chopping & Stephens, 2004).

3.7. Implementatie van de ISA's

Hartley (2010) heeft onderzocht hoe auditors het beste de ISA's voor de eerste keer kunnen toepassen. Het start allemaal door het accepteren van de nieuwe normen en vereisten. Men moet zich verdiepen in de ISA's op voorhand, anders verliest men nodeloos veel tijd wanneer men de audit uitvoert. Een vrij simpele audit wordt dan een complexe audit wat helemaal niet de bedoeling is. Ook moeten de bedrijfsrevisoren een positieve houding aannemen t.o.v. de nieuwe normen. Men moet onderzoeken in welke gebieden er veranderingen zullen zijn waar dit het grootste is. Hier moet men dan op inspelen en eventueel de procedures aanpassen en vooral de medewerkers voorzien van extra trainingen wanneer men dit nodig acht. Het is nodig dat de revisor opleiding krijgt over de nieuwe controlestandaarden en dat deze zijn kennis uitbreidt door cursussen en zelfstudie, maar toch heeft men steeds een bepaalde ervaring met de standaarden nodig om de werking te kunnen optimaliseren (Majoor, 2005).

Ten tweede is het belangrijk dat men niet alleen het effect van de risico's onderzoekt, maar ook de oorzaak en de bronnen waar de risico's vandaan komen. Wanneer men auditors vraagt naar de risico's van een onderneming, dan bekijken deze de jaarrekening. Maar hier ziet men enkel de effecten die de risico's hebben en niet wat de oorsprong is van de risico's. Een dalende vraag kan als gevolg hebben dat de waardering van de voorraden verandert. Wanneer men hier enkel het effect bekijkt, kan men over het hoofd zien dat men een continuïteitsprobleem kan hebben of dat de verkoopverantwoordelijke een bonus kan missen,... Bekijk dus eerst de mogelijke bronnen van risico's en daarna welke effecten deze risico's met zich mee kunnen brengen (Hartley, 2010).

Verder is het ook belangrijk om een goede planning te voorzien. Er moeten meerdere vergaderingen plaatsvinden over hoe de audit aangepakt dient te worden, welke auditprocedures er moeten gebeuren en hoe frauderisico's worden behandeld. Met het oog hierop is het dan ook belangrijk om een geschikte auditsoftware te hebben met een geïntegreerde audit methodologie die op de ISA's gebaseerd is (Duhovnik, 2011).

Als vierde punt haalt Hartley (2010) aan dat het belangrijk is om de controle omgeving te begrijpen. Dit kan betekenen dat men de interne controle en procedures moet bekijken en nagaan hoe de topmanagers zich gedragen. Indien er sprake is van een goede "tone

at the top", dan zal de eigenaar van een kleine onderneming waarschijnlijk beschikken over een goede controle.

Men moet ook continu oog hebben voor verbetering. Auditors moeten voortdurend bezig zijn met zichzelf te ontwikkelen en zijn/haar professionele kennis uit te breiden. Ook de beschikbare informatie binnen de onderneming moet telkens geüpdatet worden om zo te blijven streven naar perfectie.

Ten slotte is een tweewegscommunicatie van levensbelang. Het management, de auditor en de personen die belast zijn met governance moeten voortdurend met elkaar in contact staan om zo vergissingen te vermijden en om een vruchtbare samenwerking op te bouwen zonder dat de onafhankelijkheid van de auditor daardoor in het gedrang komt (Hartley, 2010).

DEEL III: EMPIRISCH ONDERZOEK

4. Het doel en opzet van het empirisch onderzoek

Omdat het over een recent onderzoeksonderwerp gaat en de ervaring met de ISA's voor de kleinere auditkantoren nog beperkt is kozen wij voor een onderzoeksopzet op basis van een beperkt aantal interviews met bevoorrechte getuigen uit grote en kleinere auditkantoren op basis van een semigestructureerde vragenlijst die in bijlage 5 is opgenomen. Er waren revisoren die beperkt waren in tijd, dus het kon voorkomen dat enkele vragen niet werden gesteld of dat enkele vragen meer algemeen werden gesteld. Indien een antwoord op een vraag reeds eerder gegeven werd, werd de desbetreffende vraag ook niet gesteld. Niet elke persoon heeft dus exact dezelfde vragenlijst voorgeschoteld gekregen.

Het was de bedoeling een zo breed mogelijk spectrum te bekomen. Er werden 55 bedrijfsrevisoren gecontacteerd (alle Limburgse bedrijfsrevisoren plus enkele specifieke personen) en uiteindelijk bleken er 10 bereid om mee te werken aan een persoonlijk interview. Enkele ervan vroegen om anoniem te blijven. De gesprekken werden met instemming van de geïnterviewde opgenomen (op twee gesprekken na waar er dan wel notities werden genomen) en zijn in bijlage 6 terug te vinden. Zoals uit het volgende overzicht blijkt kwamen zowel de B4 als de andere kantoren aan bod. Meer specifiek waren er vijf bedrijfsrevisoren uit een groot kantoor (B4), twee van een middelgroot kantoor en twee zelfstandige revisoren. Verder heeft er ook een gesprek plaatsgevonden met een lid van Commissie Normen van het IBR, Mr. D. Schockaert, die ook actief is binnen auditing, doch geen bedrijfsrevisor is.

Er werd gepeild naar wat volgens hen de belangrijkste verschillen zijn in de normen, het frauderisico, wat voor een impact dit heeft op de werking van het auditkantoor en hoe dit kantoor zich hierop kan voorbereiden. Daarnaast werd er ook gevraagd naar de voor- en nadelen van de invoering van de ISA's en of dit algemeen wordt aanzien als een positieve verandering. Ten slotte worden er nog enkele kleinere onderwerpen ondervraagd, zoals de auditfees. Bij elke topic worden de vragen herhaald die in de interviews voorkwamen betreffende dit onderwerp.

<u>Naam</u>	<u>Datum</u>	<u>Uur</u>	<u>Bedrijf</u>
Dominique Roux	3/02/2016	8:00	Deloitte (Hasselt)
Christophe Beckers	25/01/2016	16:00	EY (Hasselt)
Dries Schockaert	5/02/2016	10:30	PwC (Sint-Stevens-Woluwe) + lid Commissie Controlenormen IBR
Koen Vanstraelen	25/01/2016	11:00	PwC Hasselt
Anoniem	20/01/2016	18:00	B4
Anoniem	8/03/2016	15:00	B4
Pascal Daelemans	4/02/2016	16:00	Foederer
Tom Quittelier	4/02/2016	16:00	Foederer
Marc Massy	11/02/2016	19:00	Bedrijfsrevisor M. Massy
Jos Vanhees	29/01/2016	14:00	Jozef Vanhees
Anoniem	15/02/2016	16:00	Middelgroot kantoor

Tabel 2: Overzicht bevoorrechte getuigen

Daarnaast waren er van de 400 gecontacteerde bedrijfsrevisoren 19 bereid een gelijkaardige elektronische vragenlijst in te vullen. De antwoorden van deze vragenlijst zullen samen met de antwoorden uit de persoonlijke interviews verwerkt worden aangezien de antwoorden erg gelijkend zijn. Indien mogelijk zal er een tabel worden opgesteld die de vergelijking maakt tussen de B4 (uitgebreid met BDO) en de andere kantoren.

<u>Soort auditkantoor</u>	<u>Aantal</u>
Niet B4	9
B4 + BDO	10
Totaal	19

Tabel 3: Overzicht schriftelijke vragenlijst

5. ISA – Algemene Controlenormen

5.1. Gebruik van de ISA's

De vraag was:

“Welke normen gebruikt jullie onderneming specifiek? Zijn dat enkel de ISA's of is dit meer een uitgewerkte set die wel conform de ISA's zijn? In welke mate gebruikt u de ISA's? Welke normen gebruikte jullie kantoor voor de invoering van de ISA?”

Bij het gebruik van de normen zien we een duidelijk verschil tussen de grote auditkantoren en de kleinere auditkantoren (middelgrote kantoren + zelfstandige revisoren). De grote kantoren werken reeds langere tijd met de ISA's. Alle revisoren van een B4 kantoor geven immers aan dat hun auditmethodologie reeds lange tijd gebaseerd is op de ISA's. Dit komt door het feit dat de B4 wereldwijd bestaan, aangezien deze allemaal vestigingen hebben in meer dan 140 landen. Deze grote kantoren hebben allemaal vanuit het netwerk een eigen auditmethodologie en eigen software. Enkel in de Verenigde Staten is er een uitzondering. Daar wordt er wel nog gebruik gemaakt van de US GAAS, maar deze zijn doorheen de tijd op zich ook geëvolueerd tot internationale normen en zijn dus een veel breder begrip dan bv. de Algemene Controlenormen in België. De auditmethodologieën van de B4 zijn gebaseerd op de Amerikaanse normen US GAAS samen met de ISA's. Daarnaast zijn er ook Amerikaanse normen die zijn uitgevaardigd door de “Public Company Accounting Oversight Board” (PCAOB). Deze worden ook soms mee gebruikt voor de auditmethodologieën. De Amerikaanse normen zijn wel vergelijkbaar met de ISA's en zijn zelfs iets strenger dan de ISA's dus deze kantoren werken ten alle tijd ISA-compliant, aldus Mr. Beckers. De auditmethodologieën worden dagelijks gebruikt bij deze ondernemingen en binnen de auditmethodologie staat de term risico centraal. Doorheen de werkprogramma's van deze grote kantoren wordt de methodologie als handleiding erbij gegeven en wordt ook telkens gerefereerd naar welke specifieke ISA standaard er wordt gebruikt. Wanneer internationaal de ISA's worden aangepast (zoals bv. de overgang naar de clarified ISA's), worden de methodologieën in deze kantoren telkens weer aangepast zodat deze altijd 100 procent ISA-compliant werken. Het invoeren van de ISA's voor alle audits heeft dus weinig impact gehad op de werkzaamheden van de revisors bij de grotere kantoren.

Bij de middelgrote en kleinere kantoren zien we hier wel een verschil. Deze gebruikten in tegenstelling tot de grote structuren voor de invoering van de ISA's de Algemene Controlenormen die door het IBR werden opgesteld met daarbij nog enkele normen en aanbevelingen. Hier was nooit sprake van een internationale regeling. Deze hebben zich

dus moeten aanpassen. Nu gebruikt elke revisor volledig de ISA's, wat ook verplicht is. Er bestaat geen aparte (kleinere) set voor de kleinere auditkantoren. Hier en daar zijn er wel nog kantoren die de set nog aangepast of uitgebreid hebben die specifiek op de onderneming is toegepast, bv. interne kantoorstandpunten.

Uiteraard wanneer dit nodig is, worden ook de US GAAS gebruikt voor Amerikaanse private ondernemingen of de normen van de PCAOB voor Amerikaanse beursgenoteerde bedrijven. Naast de ISA's wordt ook de specifieke norm van het IBR gebruikt m.b.t. de toepassing van de ISA's in de Belgische context waarin onder andere de controle op de naleving van het Wetboek van Vennootschappen en het jaarverslag wordt behandeld. In sommige gevallen is het niet nodig om de ISA's te gebruiken. Wanneer het niet gaat om een volledige controle maar om een beperkt nazicht dan zijn de ISRS normen van toepassing. Dit zijn echter ook internationale normen.

Ook in de schriftelijke vragenlijsten komt hetzelfde terug. Iedereen geeft aan nu met de ISA's te werken, al dan niet aangepast aan hun eigen onderneming. In heel uitzonderlijke gevallen kan het wel voorkomen dat er gebruik wordt gemaakt van andere normen, zoals US GAAS bij Amerikaanse private ondernemingen. De revisoren van een B4 kantoor (of BDO) zeggen dat hun auditmethodologie voorheen ook gebaseerd was op de ISA's en de andere kantoren maakten voordien allemaal gebruik van de Algemene Controlenormen van het IBR.

5.2. Verschillen ISA – Algemene Controlenormen

De vragen waren:

“Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?”

“Ziet de audit op zich er anders uit volgens u? Moeten er meer of andere procedures gedaan worden?”

“Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?”

Uiteraard zijn er theoretisch wel enkele verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen, al werd er wel enkele keren vermeld dat de Algemene Controlenormen reeds goed in lijn lagen met de ISA's, zij het wel minder uitgebreid. Maar toch zijn er wel opmerkelijke verschillen te melden. Zowel revisoren van een B4 kantoor als de revisoren van een kleiner kantoor vermelden allemaal min of meer dezelfde verschillen. Over het algemeen gezien zijn de ISA's veel uitgebreider, strenger en zijn ze veel strikter. Ook zijn ze veel meer up-to-date. De vroegere normen waren nogal voor interpretatie vatbaar. Het invoeren van de ISA's verbetert daarom wellicht de standaardkwaliteit maar

verzwaart enorm de uitvoering. Een onderzoek uitgevoerd door een geïnterviewde, Schockaert, heeft uitgewezen dat van de volledige set van de vereisten onder ISA 33 procent niet waren opgenomen in de vroegere Algemene Controlenormen. Van die verschillen worden er 20 procent door het IFIAR (The International Forum of Independent Audit Regulators) genoemd als rubrieken die wegen op de auditkwaliteit. Dus wanneer de ISA's perfect worden toegepast, zou dit doen vermoeden dat de kwaliteit gestegen is.

Het belangrijkste verschil situeert zich op het gebied van de interne controle. Vroeger werd er veel meer substantief getest en werd de interne controle wel eens verwaarloosd. Bij de ISA's is het verplicht dat men naar de interne controle kijkt. Nu begint de audit met het kijken naar de risico's. Men maakt een grondige risicoanalyse en men kijkt naar het materialiteitsprincipe. Zo kan men dus weten welke rubrieken in de jaarrekening materieel zijn en deze moet men dan ook gaan controleren. De rubrieken die onder de materialiteitsgrens liggen (bv. de overlopende rekeningen) moeten over het algemeen gezien niet gecontroleerd worden, dus hier kan het werk beperkt worden in vergelijking met de Algemene Controlenormen. Men kan het vergelijken met een IFRS jaarrekening en een Belgische statutaire jaarrekening. De revisoren van Foederer (Daelemans en Quittelier) geven aan dat bij een Belgische jaarrekening alles heel afgelijnd is en men weet in welke cel een bepaald bedrag hoort te staan. Bij IFRS is dat heel anders. Men creëert een kader en men moet alles presenteren en toelichten waarom men bv. kiest voor een bepaalde waardering. Dit zien we ook in beperkte mate bij de ISA's. Men heeft een kader, men gaat niet alles perfect aflijnen maar door het professional judgment en het professional skepticism van de revisor gaat men moeten kijken hoe men de ISA's gaat invullen en vastleggen waarom men voor het ene kiest en niet voor het andere. Dit is ook belangrijk voor de medewerkers die vaak geen bedrijfsrevisor zijn. Deze worden ook gestimuleerd om na te denken welke test een meerwaarde geeft om het dossier een redelijk mate van garantie te kunnen geven.

Onder de ISA's wordt er dus veel meer nadruk gelegd op het professional judgment en professional skepticism van de revisor. Onder de Algemene Controlenormen ging men automatisch naar bepaalde gebieden gaan waar men veronderstelde dat hier het meeste risico te vinden was of men ging gewoonweg alles bekijken. Volgens bedrijfsrevisor Massy wordt men er nu door die risicoanalyse meer gestructureerd naar gedwongen. Het kan dus wel het geval zijn dat men nu geen andere risico's ontdekt als voorheen maar nu is het wel gestructureerd. Er ligt dus meer nadruk op de planning van de audit. Uiteindelijk kan men stellen dat geen balansposten of resultatenrekeningen meer worden geauditeerd maar risico's. Ook was het voordien bij wijze van spreken mogelijk om de map van vorig jaar te nemen en deze testen opnieuw te doen. Alles zat in het

achterhoofd van de revisor. Het auditrisico wordt onder de ISA's opgesplitst in 3 delen: het controlerisico, detectierisico en het inherent risico. Daarna wordt een berekening gemaakt met deze 3 componenten. In de praktijk wordt er vaak gebruik gemaakt van een matrix waarbij het controle risico en het inherent risico worden bekeken. Wanneer deze 2 risico's hoog zijn, dan is de kans om fouten te vinden ook groter en dus moeten de auditors meer testen en steekproeven uitvoeren.

Er moet ook veel meer gedocumenteerd worden onder de ISA's, hier zijn alle revisoren het over eens, zowel deze van een B4 als de andere. In de ISA's zegt men letterlijk dat hetgeen niet gedocumenteerd is, ook niet gedaan is (not documented = not done). ISA 315 stelt dat alle COSO-gerelateerde elementen gedocumenteerd moeten worden. Dit was bij de Algemene Controlenormen veel vager en hier was het geen probleem indien men bepaalde dingen weg liet maar de ISA's zijn hier veel strikter rond. Men moet alles beschrijven en documenteren wat men heeft gedaan en hoe men dit heeft gedaan. Zeker voor een buitenstaander is dit positief om erachter te komen waarom men een bepaalde controle heeft gedaan. Er is veel meer formalisme: er zijn meer opdrachtbrieven, bevestigingsbrieven, ID, verslaggeving van elke vergadering met de klant. Soms kan dit wel met zich meebrengen dat men dingen moet documenteren die minder van toepassing zijn of dingen die minder relevant zijn.

Men moet ook veel meer communiceren met wat men noemt "those charged with governance", dus met de Raad van Bestuur, auditcomité,.... Bij de Algemene Controlenormen sprak men nog van enkel de Algemene Vergadering.

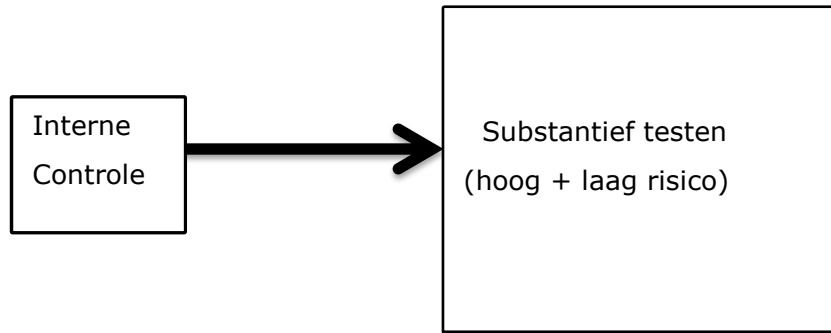
Uiteraard is ook de rapportering lichtjes veranderd. Nu moet er in het controleverslag uitdrukkelijk vermeld worden dat men de audit heeft uitgevoerd conform de ISA's. Voordat er wordt overgegaan tot het ondertekenen van het commissarisverslag moet de Raad van Bestuur ook bevestigen dat zij verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de jaarrekening en dat zij de nodige informatie aan de revisor hebben gegeven via de representatiebrief. Dit was bij de Algemene Controlenormen eerder vaag, maar is nu een verplicht document. Naast die representatiebrief moet er ook een overzicht zijn van de auditverschillen die men niet gecorrigeerd heeft.

Er is ook de vraag gesteld hoe dit in de praktijk werkt. Ziet de audit er helemaal anders uit en zijn er daadwerkelijk meer en andere procedures nodig dan voorheen? Daar zij vroeger al ISA-compliant waren is er bij de grotere kantoren in de praktijk niets veranderd. Zij werkten reeds langere tijd conform de ISA's. De verandering bevindt zich echter zoals reeds meegedeeld bij de middelgrote en de kleinere kantoren. Het resultaat zou wel hetzelfde moeten zijn met beide standaarden. Een goedkeurende verklaring bij de ISA's zou ook een goedkeurende verklaring moeten zijn onder de Algemene

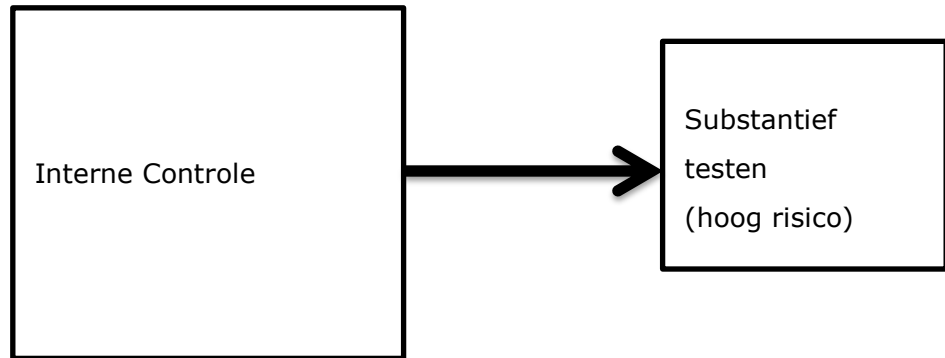
Controlenormen volgens Beckers, en vice versa. Uiteraard is dit moeilijk te voorspellen want misschien kan bij meer of andere werkzaamheden er iets anders aan het licht komen, maar normaal zou het niet mogen voorkomen. Maar wordt er in de praktijk ook daadwerkelijk anders gewerkt om tot die auditverklaring te komen? 33% van de vereisten onder ISA's kwamen niet voor bij de Algemene Controlenormen dus dit moet wel een invloed hebben in de praktijk. Natuurlijk kan het zijn dat niet al deze vereisten van toepassing zijn op elke audit. Alles hangt natuurlijk af van het feit in welke mate de ISA's ook wel worden gevolgd in de werkelijkheid. Zoals reeds gezegd wordt er nu veel meer aandacht besteed aan de interne controle en risicoanalyse. Het is verplicht jaarlijks een update van de administratieve organisatie en de daaraan gekoppelde interne controle te doen terwijl dit vroeger op rotatiebasis kon gebeuren.

Bij het substantief werk heeft men gemerkt dat men niet meer deed als voorheen, integendeel zelfs, daar werd het werk beperkter. Men moet nu wel afstand doen van het principe dat men alles gaat testen. Vroeger gingen men veel sneller naar bv. klantenconfirmaties terwijl dit nu niet altijd nodig is. Nu moet men nadenken of dit zou bijdragen tot een goede audit. Als men beoordeelt dat dit geen risicopunten zijn en men gaat toch klantenconfirmaties doen, dan gaat men verder dan de ISA's voorschrijven. Aan de gebieden waar er geen of weinig risico is, gaat men weinig aandacht geven dus men ziet een verschuiving. Vroeger werd de interne controle wat verwaarloosd en ging men haast alles substantief testen, bij wijze van spreken zelfs "plat-auditen". Nu kan men dit andersom zien: De interne controle met de bijhorende risicoanalyse is nu veel belangrijker en op basis daarvan gaat men kijken welke rubrieken men moet testen en hoe men dit gaat controleren. Er worden niet noodzakelijk andere procedures gebruikt maar wel meer voor de gebieden die men moet controleren (dus de gebieden van materieel belang en/of een hoog risico). Per saldo (dat men moet controleren) zijn er meer procedures bijgekomen die misschien niet in alle omstandigheden even relevant zijn of die aanleiding geven tot meer auditcomfort. Dus we zien ook een verschuiving van haast alle gebieden naar enkel de gebieden met een hoog risico. Dit kunnen we ook grafisch voorstellen (figuur 1).

Algemene Controlenormen:



ISA's



Figuur 1: Evolutie auditing door het invoeren van de ISA's

Waar er een significant risico of frauderisico is ontdekt, gaat men vaak niet enkel de standaard substantieve procedures (de verplichte auditprocedures) uitvoeren, maar ook bijkomende procedures, namelijk de "other substantive procedures". Dit om het risico in voldoende mate af te kunnen dekken.

Men gaat nu ook veel meer kijken naar de manuele boekingen. Daar deed men vroeger wel al enkele werkzaamheden maar dit is met de ISA's veel meer aan bod gekomen.

Zoals reeds eerder vermeld bestaat er bij sommige kantoren/revisoren ook wel de (verkeerde?) perceptie dat het beroep minder aantrekkelijk is geworden. Over de ISA's wordt er gesteld door enkele revisoren dat waar men vroeger vooral bezig was met het begrijpen van de administratieve processen en waar er ruimte was voor aanbevelingen is er nu meer sprake van vragenlijsten, checklists en formaliteiten. Eén revisor zegt letterlijk: "Volgens mij is het mogelijk een slechte audit te doen waar wel alle checklists perfect zijn afgevinkt". Maar dit wordt tegengesproken door Schockaert, die zegt dat dit een misvatting is van de ISA's en het gevolg kan zijn van een verkeerde implementatie en toepassing van de ISA's.

Brengen deze verschillen ook met zich mee dat de werkbelasting significant gestegen is? Volgens de revisoren wel, zeker door de extra aandacht aan de risico evaluatie en door de strengere documentatie. Dit heeft dan ook weer de grootste impact op de kleinere kantoren omdat deze alles zelf moeten doen en het werk niet kunnen verdelen over een team. Hoofdzakelijk in de eerste twee jaren (evt. ook in de voorbereiding) werd een veel

hogere werkbelasting ervaren om ervoor te zorgen dat men klaar is voor de invoering van de standaarden. Maar ook in de daaropvolgende jaren ligt de werkbelasting hoger. Men moet elk jaar de risico's opnieuw beoordelen, dit is een continu proces. Risico's kunnen veranderen (groter worden, verminderen,...) en het kan zijn dat er een bepaalde wetgeving verandert. Het eerste wat men dan de volgende dag moet doen is het dossier aanpassen en het nieuwe of aangepaste risico in de dossiers opnemen. Het is zelfs mogelijk dat men iets moet wijzigen in maart of april bij de final audit. De software helpt hier wel bij volgens Daeleman. Bij Caseware staat er centraal op het scherm een knop "New Risk" dat aangeeft hoe belangrijk de term "risico" is bij de ISA's. Vroeger waren er werkzaamheden en kon de onderbouw er bij komen in maart of april. Dan kan nu niet meer. Alles moet tijdig gebeuren en als men het dossier afsluit mag men geen fundamentele werkzaamheden meer uitvoeren. Het auditeren vanop één plaats (op het kantoor) is gedaan. De ISA's verplichten de revisor om meer te doen op een kortere termijn. Over het algemeen stellen de revisoren dat er ongeveer 20 tot zelfs 30 procent meer werk is bijgekomen indien men volledig ISA-compliant wil werken.

Uiteraard heeft dit ook een impact op de klant die wordt gecontroleerd volgens meerdere revisoren, wel niet in de mate van de auditkantoren. De klant krijgt ook een andere methodologie voorgeschoteld en de acceptatie daarvan heeft toch wat tijd gevegd. De klant wordt ook bij die veranderingen betrokken. Maar de klant vergeet volgens Daeleman en Quittelier wel vaak dat voordat de revisor bij de klant komt dat daar ook reeds enige voorbereiding bij is komen kijken, zoals de aanvaarding en een risicoanalyse. Enkele revisoren vinden dat het voor de klant onaangener is. Ze geven aan dat de klanten denken dat de auditor meer bezig is met het invullen van vragenlijsten, dat deze vervelende vragen moeten stellen, vaak soms meer dan één keer. De revisor gaat meer informatie opvragen en eventueel meer procedures doen die vroeger niet altijd noodzakelijk waren. Ze vinden dat ze zwaarder geviseerd worden omdat men strenger moet controleren en men ziet hier vaak niet de meerwaarde in en dit kan ook wel een invloed hebben op de klantenrelatie. Voor de kleinere ondernemingen zijn er heel wat items waar de klant zich vragen stelt waar de auditor eigenlijk mee bezig is en die nogal negatief worden ervaren.

5.3. Frauderisico

De vraag was:

“Welk verschil inzake frauderisico bestaat er volgens u tussen de Algemene Controlenormen en de ISA’s?”

Een auditor heeft nooit de actieve taak om fraude op te sporen en te ontdekken volgens alle revisoren. Dit was zo bij de Algemene Controlenormen maar ook bij de ISA’s is dit het geval. Men had wel een fraudenorm/fraudedocument van het IBR bij de Algemene Controlenormen dat wel gebaseerd was op de ISA’s. Als er indicaties waren moest men dit natuurlijk wel verder uitzoeken maar men had geen verantwoordelijkheden voor het actief opzoeken van fraude. Vaak hebben de grotere bedrijven ook wel een aparte afdeling die op zoek gaat naar fraude (forensische audit). Wanneer er bv. gestolen wordt, is dit ook niet altijd makkelijk te achterhalen voor een revisor. Bij een kleiner auditkantoor werkt men hoofdzakelijk met KMO’s. Hier komt het ook vaker voor dat de eigenaar van de onderneming ook de betalingen verzorgt. Op dit gebied is er dan misschien minder mogelijkheid en/of minder motivatie tot fraude maar toch moet men waakzaam blijven.

Maar onder de ISA’s moet men wel veel meer aandacht geven aan fraude, het frauderisico en meer bepaald aan de interne controle van de klant die ervoor moet zorgen dat fraude en het frauderisico beperkt blijven. Deze frauderisico’s worden in teamverband veel meer ontleed in het licht van de specifieke werkzaamheden van de klant. Daarbij dienen de risico’s veel uitgebreider omschreven te worden. Wanneer men denkt dat er geen frauderisico is, moet men dit voldoende onderbouwen. Indien bv. de omzet van een bedrijf enkel bestaat uit de doorrekening van kosten naar andere entiteiten binnen een groep en indien dit contractueel vastligt, dan mag men zeggen dat er hier geen significant frauderisico is. Tijdens de audit moet men bij elke rubriek rekening houden met het feit dat fraude mogelijk is en in welke mate dit kan voorkomen. Onder de ISA’s heeft men automatisch een verhoogd frauderisico. Wanneer men fraude ontdekt, moet men eerst gaan onderzoeken wat de impact is geweest op de financiële cijfers. Verder in de audit moet men dan ook het aantal steekproeven uitbreiden en meer procedures doen terwijl er vroeger eerder niet naar werd gekeken.

Het frauderisico komt hoofdzakelijk voor in 2 domeinen.

Ten eerste is dit revenue recognition (het erkennen van de opbrengsten). Hier moet men telkens argumenteren waarom dat bij een bepaalde klant wordt aanzien als een risico of waarom niet. Men moet nagaan welke controles er bestaan om dit te beperken. Als deze controles er zijn, moeten de controles zelf getest worden of ze ook effectief werken. Maar

dit kan uiteraard ook substantief getest worden. Hier is het voor de revisor dan noodzakelijk om in het laatste kwartaal de manuele boekingen te bekijken die gebeuren op bepaalde significante rekeningen die ze reeds getest kunnen hebben eerder in de audit. Indien nodig kan men dan nog ingrijpen.

Ten slotte heeft men ook een verhoogd frauderisico bij management override of controls. Dit betekent dat het management kan besluiten om een bepaalde boeking uit te voeren, al dan niet zelf.

De ISA's zeggen ook duidelijk dat men een gesprek moet hebben met het management over fraude. Dit moet men dan natuurlijk ook weer documenteren. Indien het management of de klant zegt dat er geen fraude gebeurd is, dan moet men nog samenzitten en overleggen met de klant. Daarnaast moet men ook gesprekken voeren, niet alleen met het management, maar over heel de organisatie op alle niveaus. Men kan een gesprek hebben met degene die de boekhouding doet om te onderzoeken of er bepaalde boekingen zijn waar hij zich minder comfortabel voelde. Doorheen alle lagen van de organisatie moet men dit eigenlijk nagaan.

Verder is ook de risico-inschatting voor fraude veel verder gevorderd bij de ISA's, door onder andere ISA 540 omtrent accounting estimates en ISA 550 omtrent related parties.

6. Invloed op de auditmarkt

6.1. Impact op de auditkantoren

De vraag was:

“Hoe heeft jullie onderneming de verplichting van de ISA’s gevoeld? Is er voor jullie iets veranderd? Welke auditkantoren voelen dit volgens u het meeste en hoe?”

Voor dit onderwerp zien we weer duidelijk verschil tussen de grote kantoren en de kleinere kantoren. Voor de grotere kantoren (B4) heeft dit niet veel invloed gehad. Elke revisor van een groot kantoor heeft aangegeven dat zij deze verandering niet echt gevoeld hebben. Zij werkten reeds langer met softwarepakketten en auditmethodologieën waarin de ISA’s verwerkt zijn. Zij hebben dus niet veel moeten aanpassen om conform ISA te blijven werken. Deze structuren hebben allemaal een internationale oriëntering en ook internationale klanten. Hier worden de ISA’s gezien als de minimum guideline binnen het netwerk. Deze manuals zijn afgestemd op de “nieuwe” clarified ISA die internationaal van toepassing zijn vanaf de jaarrekening afgesloten vanaf 15 december 2010. Deze grotere structuren hebben ook veel meer mensen in dienst dus hier heeft men ook veel meer kennis ter beschikking. Hier staat men niet meer stil bij het feit of ze wel ISA-compliant werken bij iedere audit. Indien ze gewoon hun programma volgen, dan is dit automatisch ISA-compliant en is er dus geen enkel probleem. Bij de B4 kantoren kunnen we ook BDO rekenen. Zij hebben deze verandering ook lange tijd doorgevoerd voor ze verplicht werden. Zij zijn ook een groot kantoor met een internationale oriëntering.

Het zijn echter de middelgrote en de kleinere kantoren die wel serieuze veranderingen hebben moeten doorvoeren. Zij werkten eerst volgens de Algemene Controlenormen en voor de audits die gebeuren voor de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014 zijn nu de ISA’s van toepassing. IT staat nu veel meer centraal en meer gegevens zullen elektronisch verwerkt moeten worden. Dus dat is reeds één gebied waar de impact voelbaar was.

Vroeger werd er in de dossiers veel meer gesteund op het substantief werk terwijl men nu veel meer moet nadenken over het voortraject. Zoals reeds gezegd is men veel meer verplicht om te vertrekken vanuit de risico’s en om van daaruit de audit te gaan plannen. Er zijn extra procedures en meer documentatie. Ook zal men eerder aan de audit moeten beginnen.

Veel hangt er vanaf of een kantoor banden heeft met andere kantoren of met een eventueel internationaal netwerk. Wanneer een klein of middelgroot kantoor banden heeft met een (internationaal) netwerk, dan kunnen deze gebruik maken van de support en de softwaretools die deze ondernemingen eventueel reeds gebruiken. Wanneer dit niet het geval is, zal de impact groter zijn. Dan zal de onderneming dit alles zelf moeten voorzien. Zeker als kleine zelfstandige revisor is het haast onmogelijk om dit alleen te doen. De tijd die men steekt in het doorvoeren van veranderingen kan men niet spenderen aan een klant. Indien nodig moet deze revisor raad vragen aan een andere "sole practitioner" en dan moet deze ook nog kwalitatief goed genoeg zijn om een consultatie te geven. Over het algemeen kan men dus concluderen dat men meer tijd (en meer personeel indien mogelijk) nodig heeft om hetzelfde werk te verrichten. Dus voor deze kleinere kantoren zal de meerwaarde geringer zijn in vergelijking met de extra last en extra tijd die ze in de audits zullen moeten steken. Dit wordt ook door meerdere revisoren van een B4 kantoor aangegeven.

Meerdere revisoren zeggen ook dat de middelgrote kantoren deze verandering het zwaarst gevoeld hebben. Zij wilden in de markt blijven en waren zich bewust van de veranderingen die doorgevoerd moesten worden. Het probleem kan zich ook bevinden in het feit dat de kleinere kantoren of confrators die vaak alleen werken, niet exact weten wat de ISA's juist inhouden en zij zijn zich dan niet ten volle bewust van de vereisten van de ISA's. Ze hebben niet de kennis die de grote kantoren wel hebben. Sommige revisoren geven ook duidelijk aan dat sommige revisoren effectief uit het beroep zijn gestapt door deze verandering.

Uiteindelijk blijft het dus de vraag welke kantoren in de markt zullen blijven of welke er zullen uitstappen omdat het teveel werk vraagt om zich aan te passen en om ISA-compliant te blijven werken. Voor de kleinere kantoren zal het moeilijk zijn om zich staande te houden en het zal de concentratie van de sector bij de B4 zeker niet doen verminderen.

We kunnen de gevolgen op de auditmarkt als volgt omschrijven: De B4 heeft zich niet moeten aanpassen, de middelgrote kantoren hebben zich grotendeels aangepast en de kleine kantoren moeten nog grote en belangrijke stappen zetten en hier zullen er zeker enkele verdwijnen uit de markt.

Ook in de schriftelijke vragenlijst werd er gesteld of de invoering een impact had op (de werking van) het auditkantoor. Het resultaat is duidelijk:

B4	Aantal	Niet B4	Aantal
Impact	0	Impact	9
Geen Impact	10	Geen Impact	0

Tabel 4: Schriftelijke vragenlijsten - Impact

6.2. Voorbereiding

De vragen waren:

“Het IBR stelde dat er weinig aanpassingen moeten gebeuren wanneer men overschakelt van de Algemene Controlenormen naar de ISA’s. Ziet u dit ook zo?”

“Hoe zullen bedrijven die voordien met Algemene Controlenormen werkten en nu via de ISA’s moeten werken zich moeten aanpassen volgens u?”

“Hoe hebben revisoren zich moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?”

Dit onderwerp is niet van toepassing op de grote kantoren. Uiteraard moeten de kleine en de middelgrote kantoren zich hierop voorbereiden. Dit zal echter niet op enkele dagen/weken/maanden tijd kunnen. Dit neemt wel enige tijd in beslag.

Ten eerste zullen de kantoren hun auditmethodologieën moeten aanpassen. Hiervan kan men gebruik maken van meerdere checklists die door de ISA’s worden gegeven maar zoals reeds aangehaald is dit niet verplicht en ook niet aan te raden om enkel en alleen op de checklists te vertrouwen. Er zijn ook middelgrote kantoren die hun auditmethodologieën niet zoveel hebben moeten aanpassen maar hier zit het grote verschil in de strengere documentatie. Men heeft er goed aan gedaan volgens de revisoren om de ISA’s verplicht te laten toepassen vanaf eind 2012 voor de OOB’s en vanaf eind 2014 voor alle andere audits. De middelgrote en kleinere kantoren hebben vaak geen OOB’s als klanten en zo hebben deze dan ook de nodige tijd gekregen en wisten ze ook lang genoeg op voorhand wanneer de implementatie achter de rug zou moeten zijn. Nieuwe normen betekenen uiteraard opnieuw sturen en de nieuwe normen ook in de dossiers inpassen. Dit lijkt initieel een log geheel want de ISA’s zijn 1000 pagina’s tekst en wanneer men deze dan ook nog in de 3 talen (Nederlands, Frans en

Engels) afprint, dan is dat een groot geheel om te verwerken. Maar wanneer men deze leest dan zal men al snel tot de conclusie komen dat er al heel wat elementen waren geïncorporeerd in België, aldus Schockaert. In ISA 200 (paragraaf 18) staat vermeld dat men de ISA's echt moet begrijpen. Dus gewoon lezen is niet voldoende, men moet ze echt begrijpen en beheersen. Maar men kan de ISA's uiteraard pas 100 procent juist toepassen indien men voldoende kennis erover heeft en indien men deze volledig beheerst en dit is ook de verantwoordelijkheid van de revisor zelf.

Ook is het van belang dat hun software wordt aangepast aan de internationale normen of indien ze nog geen software hadden, dat ze deze software aanschaffen. Een groot kantoor heeft deze reeds ter beschikking vanuit het netwerk. Deze software moet niet alleen betrekking hebben op de lead sheets maar ook op de planning, analyse, uitvoeringprocedures en rapportering van de audit. Dit is geen makkelijke opdracht want er zijn niet zo veel audittools beschikbaar op de markt, al dan niet geautomatiseerd. Het zou eigenlijk belangrijk zijn als klein of middelgrootkantoor om zo een geautomatiseerde audittool aan te schaffen want deze legt automatisch de link tussen risico en de substantieve auditprocedures. Deze zegt welke stappen nog moeten gebeuren vooraleer men naar de volgende fase kan gaan en uiteraard helpt deze tool ook om ISA-compliant te werken. Hier zijn ook wel enkele softwarefabrikanten op ingesprongen en standaard werkstappen ontwikkeld die ook aan de ISA's tegemoet komen. De meeste hebben gekozen voor Caseware data. Deze runnen dan informatica technisch hun dossiers op Caseware die op dat moment ook een ISA-template hebben uitgebracht. Er was zelfs een revisor die tot voor de invoering van de ISA's alles zelf manueel deed maar dit is nu niet meer mogelijk en dus vraagt dit ook een zware inspanning. Ook het IBR heeft een tool ontwikkeld en uitgegeven voor de kleinere kantoren om de ISA's te blijven respecteren. Dit wordt het Pack PE-KE genoemd. Deze is vooral toegepast op het controleren van kleinere entiteiten (bv. KMO's) omdat deze meestal worden geauditeerd door kleine of middelgrote kantoren. Men moet ook niet vergeten dat België grotendeels bestaat uit KMO's. Dit wordt wel gebruikt door de kleinere kantoren maar enkele middelgrote kantoren geven wel aan dat dit softwarepakket soms iets te beperkt is. Naast Caseware en het programma van het IBR is er ook nog Kluwer. Maar dit wordt volgens de bevrageden in de praktijk niet erg veel gebruikt. Echter, wanneer iemand van een groot kantoor een review komt doen bij een middelgroot of klein kantoor, dan heeft deze ook nog vaak negatieve commentaar op Caseware, o.a. dat de documentatie nog niet uitgebreid genoeg is.

Veel kantoren kozen ervoor om een tijdspanne van ongeveer twee jaar uit te trekken voor de implementatie van de ISA's. Ook voor de medewerkers (die niet noodzakelijk bedrijfsrevisor zijn) is het een vereiste om daar tijd voor te voorzien. Sommige (vooral partners) revisoren uit middelgrote en kleinere kantoren hebben vaak een achtergrond uit de B4 en deze weten dus wat de ISA's inhouden en wat ze juist zijn omdat ze daar bij het B4 kantoor al mee gewerkt hebben. Maar daarnaast zijn er ook mensen (medewerkers, ...) die die ervaring niet hebben dus voor deze is de aanpassing het grootste. Speciaal daarvoor moest men dus proberen om de overgang geleidelijk te laten verlopen. Reeds voor 15 december 2014 hebben ze dan ook audits gedaan met de nieuwe normen. Het hele proces van de voorbereiding, implementatie en toepassing van de ISA's is er vaak één van trial and error. Dit hebben meerdere kantoren zo toegepast, onder andere Foederer. Echter is dit nog maar het tweede jaar dat de ISA's verplicht moeten worden toegepast en zijn ze in sommige kantoren nog niet helemaal op punt gesteld en zijn de werknemers er nog niet volledig aan gewend. Sommige kantoren zullen dus nog verdere stappen moeten zetten en de werking verder moeten optimaliseren.

Niet alleen op kantooniveau waren er veranderingen nodig, ook op persoonlijk niveau vraagt het een inspanning van de revisor (van een klein of middelgroot kantoor). Ten eerste heeft het IBR de ISA's vertaald. Ze hebben schema's opgesteld welke normen (uit de Algemene Controlenormen) zijn vervangen door welke ISA's. Ze hebben meerdere publicaties uitgebracht hoe het commissarisverslag gewijzigd is.

Bij de grote kantoren worden er opleidingen intern gegeven. Zo moeten starters een aantal weken opleiding volgen over audit en hun auditmethodologie. Verder worden op alle niveaus trainingen georganiseerd en zijn er ook web based learnings waarbij de revisor zelf zijn kennis kan uitbreiden. Daarnaast moeten de revisoren soms ook verplicht een aantal uren of dagen cursussen volgen bij het IBR. Deze zijn voor de revisoren van de grotere kantoren minder interessant aangezien deze het hele pakket al intern voorgeschoteld krijgen. Daar wordt gezegd hoe men moet werken en dit volgt men dan dus ook. Bij EY bv. hebben medewerkers ISA-testen moeten voltooien. Elk individu kreeg eerst een opleiding en daarna moest men dan een test afnemen waar hij of zij op geslaagd moest zijn.

Voor kleine kantoren is eigenlijk alle hulp gekomen of moeten komen vanuit het IBR. Deze hebben opleidingen en begeleiding voorzien. Reeds in 2003 en 2004 is men gestart met een vormingsprogramma maar hier was aanvankelijk maar weinig interesse voor, zegt Schockaert. Toen was er nog geen verplichting van de ISA's en de meesten dachten dat dit ook nog niet voor de nabije toekomst zou zijn. Ook de toenmalige voorzitter van

het IBR heeft in 2006 meerdere omzendbrieven gestuurd naar de revisoren met de nadruk op het feit dat de ISA's er wel zaten aan te komen maar dat men nog niet wist wanneer. Vanaf het moment dat bekend werd gemaakt dat de ISA's verplicht zouden gebruikt moeten worden vanaf 2014 (2012 voor de OOB's) is dit wel veranderd en is er meer interesse gekomen (al dan niet gedwongen). Ze zijn verder seminaries blijven geven over hoe men ISA-compliant kan werken bij kleinere ondernemingen zonder hierin te moeten overdrijven op het gebied van documentatie. Deze seminaries waren wel begeerd en zaten ook snel aan het maximum aantal deelnemers. Deze geven ook elk jaar een update van de voornaamste aanpassingen die er zijn gebeurd of enkele toelichtingen. Vaak worden deze opleidingen gegeven door een revisor van de B4 aangezien zij helemaal vertrouwd zijn met de ISA's. Enkele revisoren geven wel te kennen dat sommige opleidingen vaak te theoretisch zijn en dat er te weinig nadruk wordt gegeven hoe dit in de praktijk dient omgezet te worden. Maar algemeen was elke revisor, zowel uit de persoonlijke interviews als in de schriftelijke vragenlijst, het erover eens dat het IBR voldoende inspanningen heeft geleverd om de invoering van de ISA's te vergemakkelijken.

Wel stellen enkele revisoren, waaronder Massy en Schockaert, vast dat het soms nuttig kan zijn om zich lid te maken van een bepaalde organisatie, al dan niet binnen het IBR. Zo wordt men eigenlijk deel van een groep waar men veel uit kan leren. Andere revisoren geven hun gedachtegangen weer en men kan van andere leren hoe zij werken, en omgekeerd. Men kan ook over kwaliteit redeneren. Zo is een zelfstandige revisor, Massy, lid geworden van het Belgisch Overlegcomité der Bedrijfsrevisoren VZW (BOBR). Dit is vooral een organisatie voor kleinere kantoren waar er ook cursussen werden gegeven.

6.3. Auditfees

De vraag was:

“Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven die gecontroleerd worden?”

De revisoren, zowel van een groot kantoor als een klein kantoor, vinden dat er veel meer werk (20-25 procent, soms zelfs 30 procent) dient te gebeuren voor een audit met de nieuwe standaarden. We vragen of ze denken dat dit een impact kan hebben op de auditfees? Een auditfee moet normaal voldoende zijn om het auditwerk te dekken en indien dit niet het geval is dan moeten ze aan de klant een voorstel doen van het aantal uren dat de audit omvat met het bijhorende budget. Een klant kan dan kiezen om dit te accepteren of om eventueel verder de markt op te gaan.

Er is sprake van een oneerlijke concurrentie en een zeer grote competitiviteit die de prijs laag zal houden en de auditfees zitten eigenlijk in een neerwaartse spiraal volgens meerdere bevoorrechte getuigen van een B4. Dit wordt ten volle uitgebuit door de bedrijven die worden gecontroleerd. Voor de invoering van de ISA's had men eigenlijk een discrepantie tussen de auditfees van de kleinere kantoren en de grotere kantoren. Er was een kloof tussen de audits die reeds gebeurden met de ISA's en deze die volgens de Algemene Controlenormen gebeurden. Men zou dan verwachten dat die kloof kleiner zou worden nu iedereen de ISA's moet gebruiken maar dit heeft men voorlopig nog niet kunnen vaststellen. Uiteraard wordt dit niet vermeld door de revisoren van een kleiner kantoor. Dus de auditfees zijn momenteel nog niet in overeenstemming met de toegenomen eisen van de ISA's. Ook wanneer men naar de auditfees in het buitenland kijkt, dan liggen de fees in België redelijk laag. Bijna alle revisoren stellen vast dat er niet veel verschil is in de auditfees ten opzichte van de periode voor de ISA's.

Men zou verwachten dat de kleinere auditkantoren de prijs hoger zullen moeten zetten om hun kosten te dekken. Er wordt zelfs aangegeven dat enkele kleinere kantoren zullen samengaan of zelfs uit de markt zullen treden om winstgevend te kunnen blijven of om conform de wetgeving te kunnen blijven werken. Natuurlijk kan men altijd proberen de prijs hoger te zetten maar de klant moet dit ook aanvaarden. In de ogen van de klant betekent deze verandering niet echt een verbetering van kwaliteit. De klant wil enkel een goedkeurende verklaring en ook eventuele verbeteringen (advies) indien mogelijk. Maar indien dit zou betekenen dat de kosten zullen stijgen dan zal het bedrijf hier meer dan waarschijnlijk voor passen. Daarbij maakt het voor de klant niet uit of er gewerkt wordt met de ISA's of met de Algemene Controlenormen. De klanten die deze verandering merken zijn ook meestal de kleinere ondernemingen of de (familiale) KMO's. Bij grotere ondernemingen is het vaak belangrijker dat de audits ISA-compliant verlopen los van het feit dat dit verplicht is of niet. Hier is men dan ook eerder bereid om een eventuele meerkost te betalen. Maar voor de kleinere auditkantoren is dit dan vaak een deel van het budget die het kantoor voor zich zal moeten nemen. Dus de marges en het uurtarief zullen dan lager liggen. Maar een lid van de Commissienormen geeft aan dat er wel degelijk een markt is voor grote en voor kleine kantoren, namelijk door productdifferentiatie. Het betreft een ander cliënteel en beide zijn in staat om voldoende kwaliteitsvol te werken.

Er is wel één revisor die een andere uitspraak had: "Ik denk dat ik in naam van alle middelgrote kantoren spreek als ik zeg dat de fees gestegen zijn of gaan stijgen puur omwille van het feit dat men nu veel meer werk heeft." De toekomst zal verder moeten uitwijzen of de auditfees in overeenstemming zullen zijn met de eisen van de ISA's.

Ook in de schriftelijke vragenlijsten werd er gevraagd of de auditfees gestegen zijn door de invoering van de ISA's:

B4	Aantal	Niet B4	Aantal
Verandering	0	Verandering	0
Geen verandering	10	Geen verandering	8
		Bij sommige wel en bij anderen niet	1

Tabel 5: Schriftelijke vragenlijsten – Auditfees

6.4. Controle

De vraag was:

“In welke mate wordt er toezicht gehouden dat de audits ISA-compliant verlopen?”

Of de kwaliteit al dan niet stijgt en of de auditfees meer uniform zullen zijn hangt ook veel af van het feit in welke mate ISA-compliant wordt gewerkt. Hier zal er dus zeker controle moeten worden gevoerd om dit na te gaan. Momenteel worden er controles voltooid op 2 niveaus.

Ten eerste wordt er een controle uitgevoerd op het niveau van het beroep als een geheel. Er is een systeem via een Commissie Kwaliteitscontrole, gevolgd door een voorbeslissing door de Raad van het IBR. Daarna gebeurt dan een voorlegging aan de Kamer voor Verwijzing en Instaatstelling (KVI) die het dan eventueel kan doorverwijzen naar de Tuchtcommissie die een straf (enforcement) kan uitspreken. Dus eerst zijn er enkele commissies en de eindbeslissing neemt de KVI. Maar men heeft de verwachting van een nieuw regime omdat er voor Organisaties van Openbaar Belang (OOB's) een nieuw systeem zal worden georganiseerd vanaf ongeveer augustus of september 2016 onder de bewaking van de FSMA (De Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten), aldus Schockaert. Echter weet op dit moment nog niemand hoe dit systeem er concreet zal uitzien. Dit krijgt wel onrechtstreeks steun van de revisoren omdat enkele revisoren aangeven dat er in Nederland of de Verenigde Staten een goed systeem van controle bestaat door een onafhankelijk orgaan (bv. PCAOB).

Daarnaast is er ook een controle op het niveau van de grotere structuren, zoals de B4 en de Top Tier kantoren. Hier zijn jaarlijks quality assurance controles om te zien of ISCQ-1 wordt toegepast alsook de van alle toepassing zijnde policies en procedures van het netwerk (hier horen ook de requirements bij van de ISA's) omdat elk groot kantoor zijn

eigen auditapproach ontwikkelt en toepast (welke soort substantieve testen er bij voorkeur worden uitgevoerd,...). Deze controles gebeuren elk jaar op het niveau van het kantoor als geheel maar daarnaast is er ook een controle op sample basis voor engagements voor het netwerk. Men moet het immers waard zijn om de titel van Big-N kantoor te mogen gebruiken.

Voor de kleinere kantoren is dit natuurlijk weer anders. Deze worden niet zo vaak gecontroleerd als de grote structuren. Zo geven bepaalde kantoren aan dat er om de 6 jaren een kwaliteitscontrole is door het IBR (of een commissie van het IBR). Sommige hebben dus nog geen controle gehad of ze al dan niet ISA-compliant werken dus dit wordt dan een eerste maatstaf voor deze kantoren. Het kan dan ook zijn dat er voor die controle nog dingen gebeuren die niet 100 procent conform de ISA's zijn omdat de revisor een bepaald element geen meerwaarde vindt.

Naast de algemene controles door andere organen hebben veel grote structuren ook interne reviews. Zo kan iemand van hetzelfde kantoor uit een ander land komen en het kantoor in België controleren waarbij de lat vaak vrij hoog wordt gelegd. Hier worden de dossiers dan ook nagekeken op kwaliteit en op meerdere elementen, onder andere de aanwezigheid van de representatiebrief in het dossier.

7. Positieve verandering?

7.1. Voordelen invoering van de ISA's

De vragen waren:

“Stijgt door het invoeren van de ISA's de geloofwaardigheid in het beroep en/of wordt de vergelijkbaarheid vergroot volgens u?

“Is de kwaliteit van de audit ook gestegen door deze ISA's of gaat het louter om de uniformiteit?”

“Wat zijn de voordelen van de invoering van de ISA's?”

Volgens de revisoren zijn er duidelijk veel voordelen aan verbonden dat nu elke audit moet gebeuren volgens de ISA's. Zo vinden ze het positief dat in elk land nu hetzelfde kader geldt. Heel wat ondernemingen werken in meer dan één land en de term globalisering heeft zeker aan kracht toegenomen de laatste decennia dus het is zeker een meerwaarde dat nu dezelfde standaarden gelden voor (bijna) alle landen. De vergelijkbaarheid van de cijfers en van de auditaanpak is gestegen. Ook de auditopinie die worden gemaakt door verschillende auditkantoren kunnen volgens revisoren beter vergeleken worden. Echter is het gevaarlijk om te zeggen dat er sprake is van volledige uniformiteit in het auditberoep. Alle audits verlopen nu volgens de ISA's maar elke klant die gecontroleerd wordt is anders, is actief in een andere sector en heeft zijn eigen specifieke risico's en kenmerken. Mede door professional judgment van de auditor, samen met de ISA's, zal deze moeten bepalen hoe hij de audit gaat aanpakken en welke werkzaamheden hij gaat uitvoeren om het risico te beperken. Dat nu alles via de ISA's moet verlopen wil daarmee niet zeggen dat ook alle audits uniform zijn. Echter het kader waarnaar men refereert, is wel uniform. Het kan dus zijn dat indien dezelfde onderneming wordt gecontroleerd door 2 verschillende revisoren, dat dit niet op exact dezelfde manier gebeurt. De revisoren kijken naar de risico's en afhankelijk of het risico laag of hoog is, gaat men kijken of men kan steunen op de interne controle of niet. De ene revisor kan besluiten dat deze voldoende is, dus zal hij minder substantief moeten testen. Echter kan de andere revisor voor een andere conclusie gaan en zal hij minder hard steunen op de interne controle en moet hij dus meer substantief werk doen. Dit verschil is te wijten aan de term “professional judgment”. Echter zou de controleverklaring en het resultaat wel hetzelfde moeten zijn.

Men kan dus wel de auditaanpak veel beter vergelijken internationaal gezien en ook de cijfers kunnen vergeleken worden omdat men internationaal naar hetzelfde verplichte schema verwijst. Voor de stakeholder en analisten betekent dit dat ze een auditopinie kunnen analyseren ongeacht van welk auditkantoor dit afkomstig is. Een revisor (uit de

schriftelijke vragenlijst) vermeldt ook dat het een voordeel is dat er door het nieuw referentiekader een aantal revisoren sneller op pensioen zullen gaan, aangezien het voor deze moeilijk zal zijn om zich nog aan te passen aan deze nieuwe regelgeving.

De ISA's vereisen ook een veel strengere documentatie. Dus dit levert een betere samenhang op van het dossier. Bij de Algemene Controlenormen moest dit eigenlijk ook gebeuren maar hier werd dit niet altijd gedaan. Wanneer er dan achteraf een probleem blijkt te zijn, kan men veel beter teruggaan in het auditdossier om te kijken of de auditor een foute inschatting heeft gemaakt. Doordat ook alles gedocumenteerd moet worden, worden eventueel revisoren eraan herinnerd dat er mogelijk nog werkzaamheden dienen uitgevoerd te worden die ze voordien misschien niet deden. Dus het niveau van de audit in het algemeen en de professionaliteit in de uitvoering van de audit lijkt gestegen te zijn.

Daarnaast vinden vele revisoren, ook van niet-B4 kantoren, dat dit de kwaliteit ten goede komt, al kan dit marginaal zijn. Het is niet het geval dat door de ISA's er nu opeens een ander oordeel zal komen over een jaarrekening. Een goedkeurende verklaring onder de ISA's zal ook altijd een goedkeurende verklaring zijn geweest bij de Algemene Controlenormen (evt. op enkele uitzonderingen na). Die Algemene Controlenormen die voordien van kracht waren, waren wel soepeler en bij de ISA's wordt de lat iets hoger gelegd, deze zijn dus strenger. Men legt nu veel meer de nadruk op de risico's. Dit kan de ISA's niet volledig voorschrijven, hier moet men gebruik maken van een goede kritische houding en "professional judgment". De bedrijfsrevisor moet dus veel kritischer nadenken over de audit en de auditwerkzaamheden lopen recht evenredig met het risico. Hoe meer risico er is, hoe meer controles er dienen uitgevoerd te worden. Dit alles zou dus met zich mee moeten brengen dat de kwaliteit stijgt. Ook de norm ISQC1 levert een bijdrage aan de auditkwaliteit. In het geval van een financiering of een overname kan de bank of een potentiële overnemer hier beter op vertrouwen. Het hele auditproces moet de auditor inschattingen maken van de interne controleomgeving die bij de ISA's ook weer veel uitgebreider zijn. De enige vraag die gesteld moet worden is of daadwerkelijk iedereen al 100 procent de volledige set van ISA's toepast. Kwaliteit staat of valt ook voor een groot deel of een audit correct wordt uitgevoerd volgens de normen, of dit nu ISA's of de Controlenormen zijn. Als de invoering van de ISA's als gevolg hebben dat men meer nauwgezet de normen zal volgen bij een audit, dan zal dit wel een positieve invloed hebben op de kwaliteit. Een revisor vermeldde het volgende: "*Een slechte uitvoering van een ISA audit is nog altijd minder goed dan een goede uitvoering van de BGAAS (Algemene Controlenormen van het IBR)*". Maar ook het IBR speelt hier een rol in. Het toezicht op het beroep is de laatste jaren duidelijk toegenomen en dit heeft ook wel een positieve impact gehad op de kwaliteit.

We kunnen dit ook vanuit een theoretisch standpunt bekijken volgens Schockaert. De kwaliteit zou het hoogste moeten zijn met de standaarden die het meeste zijn uitgebreid en die het meest vergaand zijn. Dit zijn op dit moment internationaal de ISA's. Dus de kwaliteit kan op die manier wel het hoogste zijn indien dit ook in de praktijk juist wordt omgezet door de revisoren uiteraard. Er zijn een aantal controle mechanismen die ervoor zorgen dat de revisor het juiste doet. Het eerste is de reputatie. Indien hij voor een bepaalde klant een fout maakt, dan zal dit een impact kunnen hebben op zijn reputatie en lijdt hij gezichtsverlies, ook voor het auditkantoor. Daarnaast is het voor bedrijfsrevisoren ook niet aangenaam om verwickeld te geraken in een rechtszaak bij een eventueel geschil of conflict. De beste verdediging hiervoor is dat je dan kan verwijzen naar de audit standaarden die je hebt gebruikt voor de desbetreffende audit. Ten slotte is het ook belangrijk (zo niet het belangrijkste) dat er voldoende controle en handhaving is. Deze monitoring mechanismen zorgen ervoor dat de revisor wel kwaliteitsvol werk zal leveren. In de praktijk is er wel nog geen specifiek onderzoek naar verricht of dit ook wel het geval is.

De ISA's leiden tot een betere risico inschatting, zeker voor material misstatement due to fraud. Dit kwam bij de vorige Controlenormen veel minder aanbod. Ook de communicatie naar those charged with governance is veel belangrijker geworden. IFIAR bestempelt deze rubrieken als rubrieken die een tekort aan kwaliteit kunnen opleveren. Uiteindelijk staat of valt de kwaliteit ook nog met een andere dimensie, namelijk die van de onafhankelijkheid. Men moet voldoende onafhankelijk en objectief kunnen blijven werken. Een materiële fout moet ook terug kunnen worden gevonden in de controleverklaring. Hierover is er in de Belgische wetgeving wel een verandering op komst dus dit gaat er ook weer voor zorgen dat de kwaliteit niet zal dalen.

De auditor werkt eigenlijk in een setting van principaal en agent en hij moet als agent (extern) een onderzoek doen naar het getrouw beeld van de jaarrekening. Dus hij moet het vertrouwen waard zijn. Door nu de ISA's toe te passen creëert deze dus een nieuw element van vertrouwen aangezien de ISA "more credible auditing standards" zijn. Via de agency functie wordt dus de informatie asymmetrie beperkt en gaat dus de economische allocatie beter zijn. Dit is ideaal om het verschil te kunnen maken tussen kwaliteitsvolle auditors en niet-kwaliteitsvolle auditors.

Uit enkele interviews blijkt ook dat de invoering van de ISA's voor elke audit als gevolg kunnen hebben dat het vertrouwen weer stijgt indien de buitenwereld weet dat dit meer op risico gebaseerd is dan de Algemene Controlenormen. Ook wanneer men contacten heeft of samenwerkt met confraters van andere landen, zijn er geen verschillen meer.

Dat er 2 verschillende systemen waren (ISA's voor de grotere auditkantoren en de Algemene Controlenormen voor de andere kantoren) had ook als nadeel dat er een andere prijszetting was tussen verschillende auditkantoren. De audits die gebeurden volgens de Algemene Controlenormen namen volgens de revisoren minder tijd in beslag en werden ook niet zo nauwkeurig/streng gedaan als de audits volgens de ISA's. De ISA's zijn veel strenger en zou voor een betere audit moeten zorgen. Dus er waren audits die veel goedkoper waren dan andere. Dit moet er dus op wijzen dat er bij bepaalde audits veel minder werk gebeurt als bij andere aangezien er geen sprake is van een zeer grote winstmarge. Of de prijszetting daadwerkelijk veranderd is, zal nog moeten blijken.

7.2. Nadelen van de invoering van de ISA's

De vraag was:

"Zijn er ook nadelen aan de invoering van de ISA's verbonden?"

Er zijn heel wat revisoren die vinden dat de ISA's geen nadelen met zich mee brengen. We zien wel dat dit eerder revisoren zijn van een B4 kantoor. Maar volgens meerdere revisoren zijn er ook wel enkele nadelen aan verbonden. Vooral voor kleinere kantoren heeft deze invoering nogal wat veranderingen teweeg gebracht. De ISA's zijn er in hun complete set dus ook het kleinere kantoor moeten deze set toepassen. De ISA's zijn meer gericht op grote groepen en ondernemingen en houden niet altijd rekening met een specifieke Belgische context zoals KMO of organisaties met een sociaal oogmerk, ook al zijn de ISA's toepasbaar op elke onderneming. Voor kleinere bedrijven en hun gecontroleerde ondernemingen kan het dus zijn dat de ISA's te complex zijn. Dit gaat over de zogenaamde scalability van de ISA's. De kleinere auditkantoren hebben als cliënteel de kleinere ondernemingen die niet zozeer geïnteresseerd zijn in een audit. Deze willen enkel het controleverslag en wensen dit te bekomen met de minste moeite.

Er worden door sommige revisoren ook kanttekeningen gemaakt bij de term vertrouwen. De invoering van de ISA's hebben slechts een kleine impact gehad op de grotere kantoren. De schandalen die gebeurd zijn bij onder andere Enron of WorldCom, waren voornamelijk bij deze grotere kantoren, namelijk de Big5 (met Arthur Andersen erbij gerekend). Dus deze wijziging van de regelgeving heeft weinig te maken met deze schandalen. Die schandalen gebeurden door het samenspannen tussen de revisor en het management. Ook zijn er heel wat mensen die het beroep niet juist kennen en die ook de bijhorende regelgeving niet begrijpen. Daarnaast is het ook afhankelijk van het feit hoe de ISA's zijn geïmplementeerd in de organisatie en of de lezer hier veel belang aan hecht. Dus er zijn ook revisoren die denken dat door deze ISA's de geloofwaardigheid in auditing niet gestegen is.

De hele auditaanpak van de revisor moet aangepast worden. Ook moet men het materialiteitsprincipe strenger toepassen. Normaal gezien moet men rubrieken die onder de materialiteitsgrens liggen niet controleren. Maar vaak willen de KMO's toch dat alles gecontroleerd wordt, ook de fouten die niet materieel zijn. Dus om tegemoet te komen aan de wensen van de klant, kan het dus zijn dat er zelfs meer wordt gecontroleerd dan de ISA's voorschrijven.

Het grootste nadeel volgens meerdere revisoren is dat de ISA's veel meer werk vergen dan de Algemene Controlenormen. De auditprogramma's zijn reeds aangepast aan de ISA's en we zien toch wel een grotere formalisering, zeker op gebied van risicoanalyse. Men moet veel meer formeel vastleggen. Vroeger kon men een heel beperkt werkprogramma hebben en nu moet je dit allemaal uitgebreid uitschrijven. Men kan zich hierbij de vraag stellen of dit een meerwaarde is het voor het auditverslag zelf. Zoals reeds vermeld is dit wel positief achteraf, om te controleren wat de auditor gedaan heeft. Maar de controleverklaring zal er niet heel anders uitzien. Voor kleinere kantoren is het niet evident om al het administratieve werk te doen aangezien hier veel tijd in kruipt. Dit wordt ook bevestigd door revisoren van een groot kantoor. Het is dus de vraag of dit effectief ook zo gevolgd wordt. Een revisor die reeds langer in het vak zat kende zijn klanten goed en wist ook wat zijn risico's waren en hoe hij de audit hierop moest afstemmen. Elke verklaring van een bestuurder of zaakvoerder moet nu worden opgenomen en ondertekend worden in het dossier. Dit is duidelijk een zwaardere last, verhoogt de uren van de audit en daarmee ook de kostprijs van de audit. Daarnaast spreken meerdere revisoren ook van een formalisatie die eigenlijk te ver gaat waardoor de job van de auditor er meer één wordt van "thick the box" zonder veel kritische vragen te stellen. Er is sprake van "form over substance" terwijl het omgekeerde eigenlijk beter zou zijn, dat men meer tijd kon steken in inhoudelijk werk. Vaak moet er een lijst van procedures gevolgd worden om toch conform de ISA's te hebben gewerkt terwijl sommige procedures misschien niet nodig zijn. Dit kan dus ten nadele gaan van sommige klanten, hoofdzakelijk in de "private middle market segment". Het IBR voert wel controle uit op de toepassing van de ISA's maar dit heeft weer betrekking op het formalistische en niet zozeer op het inhoudelijke. Door deze standpunten zeggen sommige revisoren dat de kwaliteit niet zozeer gestegen is. Dus er is nog eenduidig antwoord of de kwaliteit is gestegen of niet. Echter wanneer men het niveau kan overstijgen dat de audit enkel bestaat uit het afvinken van meerdere vragenlijsten en checklisten, dan kan dit de kwaliteit nog meer ten goede komen.

Doordat het formalistische nu veel meer op de voorgrond is getreden en omdat alles nu vaak over geautomatiseerde programma's loopt, kan het probleem voorkomen dat de auditor niet meer gaat nadenken bij de audit. De auditor kan dus in slaap worden gewiegd door de vele geautomatiseerde tools die hij ter beschikking heeft. En dan kan het voorkomen dat de revisor hier blindelings op vertrouwt en dat hij dus niet meer nadenkt wat er verkeerd kan gaan. De auditor (starter of partner) moet te allen tijde zijn verstandelijk vermogen toepassen en zijn professional judgment en skepticism gebruiken zodat bij elke rubriek automatisch de gedachtegang komt wat er verkeerd kan lopen. Indien dit risico wordt weggewerkt zou dit ook weer tot een verhoging van de kwaliteit kunnen leiden in België.

Een revisor die altijd goed werk heeft geleverd volgens de Algemene Controlenormen wordt nu een beetje gestraft. In die kleinere kantoren kon men eventueel nog alles manueel verwerken maar met de ISA's heeft de revisor toch een softwareprogramma nodig. De grote kantoren hadden deze software al. Wanneer een kleine auditor een fout maakt dan is de impact vaak klein aangezien de klanten waarmee ze werken ook maar een kleine onderneming of een familiale KMO zijn. Wanneer dit bij een multinational gebeurt, die meestal door een B4 wordt gecontroleerd, dan is die impact veel groter. Aangezien de ISA's vooral een impact heeft op de kleinere kantoren is dit volgens een revisor geen oplossing voor de oorzaken van meerdere schandalen.

Er stelt zich in België wel een mogelijk probleem met de ISA's. Deze standaarden zijn uiteraard internationaal en deze stoppen niet met evolueren. Internationaal zijn er weer nieuwe ISA's (de nieuwe clarified ISA's) die vanaf 2016 kunnen worden toegepast (vanaf boekjaar afgesloten vanaf 15 december 2016). Maar de ISA's die momenteel in België van kracht zijn, zijn van 2009 (konden internationaal toegepast worden vanaf 2010). Dus dit is een tijdspanne van 6 jaar die men reeds achter ligt. Maar momenteel is men wel hard aan het werk om uit te vinden hoe en wanneer men het beste deze kloof kan dichten, aldus Schockaert.

Deze verandering heeft natuurlijk ook een impact op de klant die gecontroleerd wordt. Men moet deze ervan kunnen overtuigen dat het volgen van de ISA's in plaats van de Algemene Controlenormen ook daadwerkelijk een meerwaarde is. Dit is niet altijd even makkelijk.

7.3. Pro/Contra

De vraag was:

“Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA’s?”

Over het algemeen gezien vindt bijna elke ondervraagde revisor het een goede zaak dat nu elke audit moet gebeuren volgens de ISA’s. De hierboven genoemde voordelen wegen duidelijk op tegen de nadelen. Men heeft in België hard gewerkt om een zekere mate van uniformiteit te creëren. In de auditwerkzaamheden is niet veel veranderd maar wel in de documentatie en auditopinions en deze verandering zal er dan ook voor zorgen dat iedereen auditpakketten/software zal gebruiken in plaats van eigen controleprogramma’s of excel. Ook de bijzondere verslagen die een commissaris soms moet maken zijn veranderd. Aangezien nu ook de audits beginnen vanuit de risicoanalyse gaat men meer moeten nadenken over de audit. Men kan niet zomaar de map van vorig jaar erbij nemen en dezelfde testen doen. Daarnaast zorgen de ISA’s er ook voor dat er bij sommige rubrieken (de gebieden met een laag risico) niet meer zoveel moet getest worden als voorheen. Een audit kan niet meer zo licht worden opgenomen. Er is nu een duidelijk schema dat ook voor controle vatbaar is en waar er meer houvast is voor het toezichtorgaan. Het voornaamste voordeel wat doorslaggevend is dat er nu internationaal en nationaal uniform gewerkt wordt bij een audit. Maar wat de revisoren het meeste stoort is dat er audits mogelijk waren met 2 verschillende richtlijnen waarbij de Algemene Controlenormen niet zo up-to-date waren als de ISA’s. De Algemene Controlenormen gaan terug tot 1977 en sinds die tijd is er niet heel veel veranderd. In 2006 heeft men aangepast dat men het management moet vragen om een representation letter terwijl dit bij de ISA’s volgens ISA 580 reeds lange tijd was vereist. De kwaliteit zou nu hetzelfde moeten zijn en elke klant wordt hetzelfde behandeld.

Echter zijn er ook wel enkele revisoren (slechts 3 à 4) die niet volledig achter de invoering van de ISA’s staan. Opvallend hierbij is dat er ook één respondent bij is die actief is bij een B4 kantoor. Er worden hiervoor verschillende redenen gegeven. Zo zou dit niet tegemoet komen aan de oorzaken van meerdere schandalen en wordt de geloofwaardigheid van het beroep niet omhoog gekrikt. Maar daarnaast zijn er ook wel enkele revisoren die stellen dat de invoering van de ISA’s zeker een vereiste waren om geloofwaardig te kunnen blijven als auditor. Dus omtrent geloofwaardigheid zien we wel wat tegenstrijdige meningen onder de revisoren. Maar de belangrijkste reden die ze aangeven is dat er niet zozeer inhoudelijk iets verbeterd is maar dat er meer “form over substance” is en dat de audit nu meer “thicking the box” is. Doordat er vragenlijsten en

checklists moeten worden nagegaan spreekt men van een overkill voor kleinere opdrachten en opdrachten met een erg laag risico. Maar wanneer we dit voorleggen aan een Schockaert, lid van de Commissie normen van de beroepsuitoefening van het IBR, dan merkt deze op dat dit vaak een misvatting is van de implementatie van de ISA's. Er zijn inderdaad wel enkele checklists (zoals ISA 315 en ISA 240) maar deze zijn verre van volledig en zouden niet alleen mogen worden gebruikt bij een nieuwe audit waar de mechanismen tot frauderen ieder jaar complexer worden (meer digitalisering, moeilijker te ontdekken aangezien een financiële auditor geen expert is in de echtheid van de documenten). De ISA's schrijven principes voor en ieder kantoor moet dan zelf kiezen hoe deze toegepast worden waarbij er professional skepticism (ISA 200) moet worden gebruikt, dus men moet best niet alleen met checklists werken maar eerder nadenken in de omstandigheden. Men moet telkens bedenken: "What can go wrong?". Want als men alleen met standaardvragenlijsten gaat werken, gaat men tijd verspillen aan dingen die niet altijd een meerwaarde bieden en men gaat de visie niet meer hebben op de essentie van de zaak. De enige checklist die echt nuttig is volgens deze persoon komt niet uit de ISA's maar uit de bijkomende norm die de in België van toepassing zijnde ISA's begeleidt, namelijk om de compliance na te gaan met bv. de vereisten van het Wetboek van vennootschappen (en voor de naleving van de boekhoudwetgeving), omdat je anders daarover geen conclusie kan maken in het tweede deel van het commissarisverslag. Maar hij is er zich wel van bewust dat moesten kantoren toch hoofdzakelijk met de checklists werken, dat dit wel demotiverend kan werken omdat men daardoor het verstand van de auditor niet simuleert en omdat het dan "check the box" wordt. Dit wordt wel niet door de ISA's voorgeschreven, maar zou het gevolg kunnen zijn van een eventuele verkeerde inschatting/toepassing/implementatie van de ISA's op kantooniveau.

Samenvatting van de antwoorden uit de interviews:

<u>B4</u>	<u>Aantal</u>	<u>Niet B4</u>	<u>Aantal</u>
Positief	6	Positief	4
Negatief	0	Negatief	1

Tabel 6: Persoonlijke interviews – Positieve evolutie?

Samenvatting van de antwoorden uit de schriftelijke vragenlijsten:

<u>B4</u>	<u>Aantal</u>	<u>Niet B4</u>	<u>Aantal</u>
Positief	8	Positief	7
Negatief	1	Negatief	1
Geen mening	1	Geen mening	1

Tabel 7: Schriftelijke vragenlijsten – Positieve evolutie?

8. Bijkomende topics

8.1. ISA 701

De vraag was:

“In de nabije toekomst zou ook het controleverslag voor de OOB’s veranderen? Vindt u dit positief?”

Er is echter ook wel een verandering op komst die niet zozeer gevoeld zal worden door de kleinere en middelgrote kantoren maar hoofdzakelijk de grote kantoren. Meer bepaald heeft deze verandering betrekking op de auditkantoren die OOB’s als klanten hebben. Dit zijn entiteiten van openbaar belang, zoals beursgenoteerde vennootschappen, kredietinstellingen, verzekeringsmaatschappijen,... Het is nog niet helemaal duidelijk gesteld vanaf wanneer deze verandering ingaat maar de verwachting is dat het van toepassing is op de audits voor de jaarrekeningen die afgesloten zijn vanaf 15 december 2016. De verandering houdt in dat de controleverklaring van de OOB’s worden aangepast. Momenteel is elke controleverklaring standaard en was elk rapport min of meer hetzelfde. Aan de titel kon men zien welke verklaring er gegeven was (goedkeurende, afkeurende, voorbehoud,...) en de tekst in het rapport is vrijwel standaard op eventuele enkele bijkomende vermeldingen na (bv. kleinere inbreuk tegen de vennootschapswetgeving). Deze rapporten gaan nu veel meer specifieke informatie moeten bevatten. Men gaat moeten aangeven wat de significante auditrisico’s zijn en hoe deze werden aangepakt. Men moet omschrijven wat de kernpunten van de controle zijn met een beschrijving van de klant. Het zou zelfs kunnen dat de materialiteitsgrens weergegeven moet worden. Er is geen sprake meer van een standaardverslag. Dit betekent voor de betreffende auditkantoren wel wat meer werk. Deze verslagen zijn verslagen over bv. beursgenoteerde bedrijven die toch meer worden bekeken dan verslagen van andere ondernemingen. Beckers twijfelt of dit wel echt een meerwaarde is voor de lezer. De informatie in het verslag is hoofdzakelijk vaktaal. Het is dan de vraag of de lezers juist weten wat dit allemaal betekent en of ze dit ook juist kunnen interpreteren, bv. bij de materialiteitsgrens? De essentie van een controleverklaring is in principe maar 1 zin: Geeft de jaarrekening een getrouw beeld of niet? Ook de klant ziet dit niet altijd graag gebeuren dat er specifieke bedrijfsinformatie naar buiten komt.

Het IBR heeft hier echter nog geen duidelijk besluit gemaakt en nog geen duidelijke richtlijnen voor gegeven. Hier is eerst een proces voor nodig waar de goedkeuring is vereist van de Hoge Raad en van de Minister van Economie. Maar sommige auditkantoren hebben hier niet op gewacht en zijn dit nu al intern aan het voorbereiden en maken voor enkele klanten reeds een oefening (die intern blijft).

8.2. Schaalbaarheid van de ISA's

De vragen waren:

“Voor de implementatie was er een soort van spanningsveld tussen de grotere kantoren en de kleinere kantoren waarbij de grotere kantoren voor de implementatie waren en de kleinere meer contra. Waarom was dit het geval?”

“Sommige kleinere kantoren vroegen om een beperkte set van standaarden die voor hun van pas kunnen zijn. Vindt u dit een goed idee?”

Toen er werd aangekondigd dat de ISA's verplicht zouden worden, kwam er veel tegenwind van de kleine en middelgrote kantoren. Ze dachten dat het voor deze kantoren een overkill zou zijn en dat de ISA's te uitgebreid en te complex zouden zijn voor de klanten die zij hebben. Ook is het niet altijd simpel om de ISA's toe te passen op kleine klanten. De klanten van de grote auditkantoren zijn het gewoon om een audit te hebben in tegenstelling tot de kleinere ondernemingen. Hier wordt de audit eerder aanzien als een "last". Wanneer we dit voorleggen aan Schockaert (lid van een Commissie binnen het IBR), dan denkt deze dat dit het gevolg was van een verkeerde perceptie en dat zo goed als iedereen achteraf wel inziet dat het invoeren van de ISA's wel degelijk nodig was, wat ook wel werd bevestigd in het empirisch onderzoek, op enkele uitzonderingen na. Maar dat men aanvankelijk met argusogen keek naar deze verandering kwam er door het feit dat het bekend was dat dit zeker in de eerste jaren een significante verhoging in de kosten met zich mee zou brengen die men niet onmiddellijk zou kunnen verhalen op de klant. Maar hier heeft het IBR ook wel proberen rekening mee te houden door de auditkantoren de tijd te geven om zich hierop voor te bereiden, wat ook duidelijk nodig was. Daardoor is ook de bereidheid gestegen om de ISA's toe te passen. Maar toch komt er nog steeds van in het begin de vraag van de kleinere kantoren voor een soort kleinere set van de ISA's die toepasbaar is voor de controle van kleine entiteiten. De vraag is dus of men de ISA's "scalable" kan maken. De standaarden bestaan nu uit ongeveer 1000 pagina's die door het Instituut zijn vertaald naar verschillende talen. Maar kunnen die samengevat worden tot een kleinere set die voor de controle van kleine ondernemingen toepasbaar zijn? Schockaert is hier duidelijk over: Nee. De ISA's maken duidelijk dat ze toepasbaar zijn voor elk auditkantoor op elke onderneming, van welke aard of grootte ook. Men moet zodanig verstandig kunnen zijn met het professional judgment en professional skepticism zodat men niet onnuttige dingen gaat doen in de auditaanpak. Er wordt een voorbeeld gegeven: De ISA's geven allerlei vragenlijsten als eventueel hulpmiddel bij een controle van de interne beheersing.

Wanneer bij een kleinere entiteit de interne controles afwezig zijn, dan kan men in de ongeveer 60 vragen van de vragenlijst telkens aanduiden dat de interne controle er niet is. Maar dit is irrelevant en onnuttig. Wanneer de revisor alleen maar uitgaat van vragenlijsten wordt men overstelpt met werk wat zinloos is en dit ondermijnt ook het gezond verstand van de auditor. Dit wordt nog bevestigd door andere revisoren.

Wanneer men een kleine klant heeft, kan men ook perfect de ISA's toepassen zoals ze er nu zijn. Indien men een miniset van de ISA's zou hebben en men heeft een kleine maar complexe klant met veel technische zaken en men past hier dan slechts een miniset op toe omdat het theoretisch een kleine onderneming is, dan verhoogt dit het risico. Men veronderstelt dat als de klant klein is, dat automatisch niet alle ISA's van toepassing zijn en dat men dan vanzelf een soort miniset bekommt, die niet voorgeschreven is, maar die zelf is gekozen op basis van het professional skepticism en professional judgement en die afhankelijk is van de betrokken klant met zijn eigen risico's.

8.3. Eenmalige opdrachten

De vraag was:

“Voor de eenmalige opdrachten is er nu nog een Belgisch kader van toepassing? Verwacht u hier ook een overgang naar een internationale regelgeving?”

Ten slotte kunnen we nog een blik werpen op de toekomst wat betreft de éénmalige opdrachten die een bedrijfsrevisor ook moet/kan uitvoeren. Dit kan gaan over een inbreng in natura, quasi-inbreng, doelwijziging, fusie, ... Deze worden nu nog geregeld door een Belgische wetgeving. Aangezien de werkzaamheden van de revisor in een audit nu moet gebeuren volgens internationale normen, kan men ook de vraag stellen of men verwacht dat ook de regels voor deze éénmalige opdrachten zullen veranderen naar een internationaal kader en of men dit als positief of negatief zou ervaren. Voor deze opdrachten bestaan er wel nog de Algemene Controlenormen, zij het in een aparte norm van het IBR. Daarnaast komen die wettelijke opdrachten vanuit het Wetboek van Vennootschappen. De meeste revisoren denken ook niet dat hier de normen zullen veranderen, alleszins toch niet op de korte termijn. Moest dit toch naar een internationaal kader evolueren dan zou dat ook meer werk met zich mee brengen. Echter is er ook één persoon, Schockaert, die stelt dat er wel wat revisoren zijn die zouden willen dat de standaarden worden afgesteld op de internationale principes en zegt dat dit wel een streefdoel is. Momenteel wordt er een communicatie voorbereid in het kader van enkele bijzondere opdrachten die te maken hebben met de toepassing van international standards on review engagements (ISRE). Dus dit zijn zaken die eventueel in de wachtrij zitten maar waar nog niets concreet is beslist.

Of dit als positief wordt ervaren is echter niet zo duidelijk. Enkele revisoren zien hier geen meerwaarde in. Er wordt nu reeds gepercipieerd dat men voor dergelijke opdrachten reeds een hoge prijs moet betalen en indien men dan internationale regels moet toepassen die meer werk vereisen, dan zal dit de prijs niet ten goede komen. Daarnaast zijn er ook éénmalige opdrachten waar er geen of weinig risico aan verbonden zijn, bijvoorbeeld bij een doelwijziging. Verder vinden de meeste revisoren ook wel dat de huidige Belgische normen voor deze wettelijke opdrachten wel goed in elkaar steken en dat een verandering van de standaarden hier dus niet echt noodzakelijk is op korte termijn, op enkele revisoren na die deze evolutie wel logisch zouden vinden en dus ook verwachten in de toekomst.

9. Kwantitatief onderzoek

Naast een kwalitatief onderzoek is er ook een beperkt kwantitatief onderzoek uitgevoerd wat betreft de auditfees met behulp van het statistisch programma SPSS. De output hiervan wordt weergegeven in bijlage 7. We onderzoeken een pre-ISA periode en een post-ISA periode. Specifiek worden de auditfees van 2 opeenvolgende jaren vergeleken waarbij in het eerste jaar de controle nog met de Algemene Controlenormen werd uitgevoerd (boekjaar afgesloten voor 15 december 2014, referentie in de controleverklaring naar de IBR-normen) en waarbij in het tweede jaar gebruik werd gemaakt van de ISA's (boekjaar afgesloten vanaf 15 december 2014, referentie in de controleverklaring naar de ISA's). Uit de databank Belfirst werd een steekproef getrokken. De ondernemingen die in aanmerking kwamen moesten wel aan enkele voorwaarden voldoen. Ten eerste moest het uiteraard gaan om een grote onderneming die een jaarrekening moest opstellen volgens het volledig schema en waar dus ook een audit heeft plaatsgevonden. Voor dit onderzoek mocht er ook niet gewisseld worden van kantoor bij een eventueel nieuw mandaat. De controle moest dus in de 2 opeenvolgende jaren gebeuren door hetzelfde kantoor. Daarnaast werd ook getracht een evenwicht te vinden tussen ondernemingen die gecontroleerd werden door een B4 (+BDO) kantoor en tussen ondernemingen waar de audit gebeurde door een klein of middelgroot auditkantoor. Verder selecteerden wij maar een beperkt aantal activiteitssectoren. Er werden uit vijf verschillende sectoren telkens 40 ondernemingen gekozen en daarvan werden de jaarrekeningen onderzocht via de Nationale Bank van België. De ondernemingen moesten enkel als primaire code voldoen aan de code van de sector. Er werd ook genoteerd of er sprake was van een nieuw mandaat (van hetzelfde kantoor) in het jaar waar er gebruik werd gemaakt van de ISA's.

De 5 sectoren zijn:

- Code 10: Vervaardiging van voedingsmiddelen
- Code 20: Vervaardiging van chemische producten
- Code 25: Vervaardiging van producten van metaal, exclusief machines en apparaten
- Code 41: Bouw van gebouwen, ontwikkeling van bouwprojecten
- Code 70: Activiteiten van hoofdkantoren; adviesbureaus op het gebied van bedrijfsbeheer

Uiteindelijk bekomen we de volgende algemene steekproef:

Type kantoor	Aantal
B4 + BDO	106
Klein of middelgroot kantoor	94
Totaal	200

Tabel 8: Overzicht totale steekproef

Aan de hand van SPSS wordt er een analyse uitgevoerd om na te gaan of er een significant verschil is tussen de auditfees in de twee opeenvolgende jaren. Er worden twee variabelen aangemaakt, namelijk PRE-ISA en POST-ISA waarin de auditfees worden geplaatst. Elke variabele heeft dus 200 observaties. Er wordt gebruik gemaakt van een "paired samples t-test" aangezien we dezelfde groep ondernemingen op twee momenten vergelijken. Van elke onderneming uit de steekproef zijn telkens twee meetresultaten bekend. De nulhypothese is dat er gemiddeld geen verschil is tussen de fees van de twee jaren. De alternatieve hypothese is dan uiteraard dat er gemiddeld wel een verschil is.

De gemiddelde auditfee van PRE-ISA bedraagt 28.992,00 euro en de gemiddelde auditfee van POST-ISA is 28.941,40 euro. Ook de standaardafwijking is erg gelijkend voor PRE-ISA en POST-ISA, respectievelijk 35.383 en 36.410 euro. Deze standaardafwijking is zo groot aangezien er controles tussen zitten van relatief kleine ondernemingen door kleine auditkantoren die weinig kosten (het POST-ISA minimum in de steekproef bedraagt 2.208 euro) maar ook van grote ondernemingen door grote auditkantoren (het maximum in de steekproef bedraagt 246.658 euro). Er is ook een heel hoge correlatie tussen de twee variabelen, namelijk 0,972.

We kunnen nu kijken of het verschil tussen de twee gemiddeldes significant is en of we met 95% zekerheid kunnen zeggen of er een verschil is of niet. We vinden een significantiewaarde van 0,933. Dit is duidelijk groter van 0,05 dus we mogen stellen dat er geen verschil is tussen de auditfees door het implementeren van de ISA's. We verwerpen dus de nulhypothese.

Nu kunnen we deze steekproef nog verder onderverdelen in kleinere steekproeven om te kijken of er een statistisch verschil gevonden kan worden. Ten eerste kunnen we de verschillen per sector bekijken.

Een overzicht van de steekproeven per sector:

<u>Code 10</u>	<u>Aantal</u>
B4 + BDO	25
Klein of middelgroot kantoor	15
Totaal	40

Tabel 9: Overzicht sector 1

<u>Code 20</u>	<u>Aantal</u>
B4 + BDO	26
Klein of middelgroot kantoor	14
Totaal	40

Tabel 10: Overzicht sector 2

<u>Code 25</u>	<u>Aantal</u>
B4 + BDO	19
Klein of middelgroot kantoor	21
Totaal	40

Tabel 11: Overzicht sector 3

<u>Code 41</u>	<u>Aantal</u>
B4 + BDO	14
Klein of middelgroot kantoor	26
Totaal	40

Tabel 12: Overzicht sector 4

<u>Code 71</u>	<u>Aantal</u>
B4 + BDO	22
Klein of middelgroot kantoor	18
Totaal	40

Tabel 13: Overzicht sector 5

Per sector voeren we nu dezelfde t-test uit om te kijken of er een significant verschil is. Er zijn dus in totaal 10 variabelen (PRE-ISA ereloon en POST-ISA ereloon voor vijf sectoren).

<u>Code sector</u>	<u>Sig.</u>
Code 10	0,337
Code 20	0,629
Code 25	0,400
Code 41	0,314
Code 70	0,183

Tabel 14: Significantie sectoren

We zien dus weer geen enkel significant verschil op het 5% significantieniveau.

Uit het kwalitatief onderzoek is gebleken dat de implementatie voor de grotere kantoren (B4 + BDO) haast geen impact heeft gehad. Wel is dit het geval voor de kleine en middelgrote kantoren. Men zou dus verwachten dat deze dan misschien de auditfees wel zouden aanpassen. Daarom wordt de totale steekproef verdeeld in twee, namelijk de controles die gebeurden door een groot kantoor en de controles die gebeurden door een klein of middelgroot kantoor.

In totaal zijn er 106 ondernemingen die geauditeerd zijn door een groot bedrijf (BIG) en 94 ondernemingen die gecontroleerd werden door een klein of middelgroot bedrijf (OTHER).

Type auditkantoor	Sig. (2-tailed)
Groot auditkantoor	0,854
Klein of middelgroot auditkantoor	0,271

Tabel 15: Significantie type auditkantoor

Hier komen we tot dezelfde conclusie, al zien we wel een verschil in p-waarde. Hier is deze van het groot auditkantoor duidelijk groter. Maar nog steeds zien we geen significant verschil.

Wij constateerden wel dat de steekproef ook een aantal dochterondernemingen van beursgenoteerde groepen omvat. Terwijl in de controleverklaring van de moederonderneming (enkelvoudig en geconsolideerd) sinds 2005 verwezen wordt naar de ISA's (verplicht voor organisaties van openbaar belang, OOB's), wordt in de controleverklaring van de dochter tot 2014 verwezen naar de IBR-normen en pas vanaf 2015 naar de ISA's. Het lijkt waarschijnlijk dat het auditkantoor de audit van de dochters ook voor 2015 conform de ISA's heeft verricht wat mee kan verklaren waarom er voor de B4 (de typische auditors van OOB's) totaal geen verschil tussen de PRE-ISA en POST-ISA lijkt te zijn.

Ten slotte kunnen we ook nog de auditfees vergelijken wanneer er een nieuw mandaat is, gestart in het jaar dat de ISA's verplicht gebruikt moesten worden. Hier is het minder moeilijk om de prijs aan te passen dan tijdens een mandaat. Bij 77 ondernemingen was er sprake van een nieuw mandaat. Wanneer we de test uitvoeren bekommen we ook hier geen significant verschil (sig. = 0,223).

We kunnen deze 77 ondernemingen ook weer opdelen in het type auditkantoor (B4/BDO versus kleine en middelgrote kantoren).

<u>Nieuw mandaat</u>	<u>Aantal</u>
B4 + BDO	32
Klein of middelgroot kantoor	45
Totaal	77

Tabel 16: Overzicht nieuw mandaat

<u>Type auditkantoor</u>	<u>Sig.</u>
Groot auditkantoor	0,286
Klein of middelgroot auditkantoor	0,105

Tabel 17: Significantie nieuw mandaat

Ook hier zien we geen significant verschil, al zien we een lager cijfer voor de kleine of middelgrote auditkantoren. Het kan dus zijn dat de kleinere en middelgrote kantoren de auditfee hebben kunnen aanpassen maar nog niet zozeer dat er een statistisch verschil is. Wanneer we dit handmatig bekijken zien we in zes gevallen een daling van de auditfee en in 9 van de 45 gevallen een stijging van minimum 5 procent met zelfs één uitschieter van ongeveer 50 procent (een stijging van ongeveer 10.000 euro naar 15.000 euro). Deze laatste kan er dus ook voor gezorgd dat de p-waarde zo laag is gebleven. Indien we deze als uitschieter beschouwen en dezelfde test uitvoeren zonder deze observatie, stijgt de p-waarde al naar 0,20.

Verder kunnen we nog enkele bijkomende analyses verrichten. Ten eerste hebben we kunnen vaststellen dat de erelonen van de grotere kantoren significant hoger zijn dan die van de kleinere kantoren zowel voor de ISA's als na de ISA's, wat we eigenlijk ook verwacht hadden. We kunnen ook kijken naar de relatieve dichtheid van de data en onderzoeken of er uitschieters zijn (Stem-and-Leaf plots). We komen tot de conclusie dat er geen storende uitschieters zijn en daarom zullen alle gegevens worden opgenomen in verdere testen. Het valt wel op dat de honoraria van de grotere kantoren minder homogeen zijn dan die van de andere kantoren.

We kunnen ook nog de balanstotalen van de ondernemingen opnemen in onze analyses. Indien we rekening houden met de omvang van de onderneming (honorarium per 10.000 euro balanstotaal), dan vinden we geen significant verschil meer tussen de grote kantoren en de andere kantoren. Relatief zijn de kleinere kantoren duurder (wel statistisch niet significant), wat niet geheel onlogisch is (door vaste kosten,

schaalvoordelen,...). We kunnen ook zien dat er bij de balanstotalen twee uitschieters zijn, dus indien er verdere testen zouden gebeuren, zouden deze observaties eruit gelaten kunnen worden.

Voor de audits die duurder geworden zijn in de POST-ISA periode zien we ook geen statistisch verschil tussen grote of andere kantoren. Hier speelt het type auditkantoor dus geen rol. Wat wel een rol speelt is het feit of men begonnen is met een nieuw mandaat bij het eerste jaar van de ISA's. Hier vinden we wel een significant verschil tussen nieuwe en bestaande mandaten (5,2% significant). Nieuwe mandaten waren in 49,4 % van de gevallen duurder ten opzichte van 35,5 % voor de bestaande mandaten.

Ten slotte is er nog een logistische regressie uitgevoerd om te zien of het type auditkantoor en een nieuw mandaat een significant verband heeft met het duurder worden van de audit. Geen enkel van de twee effecten zijn significant.

Algemeen kunnen we dus bevestigen wat uit het kwalitatief onderzoek is gebleken: de auditfees zijn (nog) niet gestegen door de invoering van de ISA's, ook al vereisen deze over het algemeen meer werk.

10. Conclusie

De laatste decennia zijn de markten veel dynamischer geworden en is de term globalisering meer de regel dan een uitzondering. Ondernemingen zijn veel groter geworden en zijn niet meer actief binnen één land. Ze hebben dochterondernemingen en voeren transacties met ondernemingen uit het buitenland. Deze moeten allemaal een jaarrekening opstellen voor de financiële toestand van de onderneming. Ook hier is er een bepaalde regelgeving voor. Voor de statutaire (enkelvoudige) jaarrekening is de Belgische boekhoudwetgeving en jaarrekeningrecht van toepassing. Maar door de globalisering heeft men wel voor een evolutie gezorgd van de normen voor bepaalde ondernemingen. Om jaarrekeningen te kunnen vergelijken heeft men gezorgd voor een internationale harmonisering van de accountingregels. Zo heeft het IASB (International Accounting Standards Board) gezorgd voor een uniforme set van standaarden die wereldwijd toegepast kunnen worden, namelijk "International Financial Reporting Standards" (IFRS). Deze moeten verplicht gebruikt worden voor beursgenoteerde vennootschappen voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening vanaf de boekjaren afgesloten vanaf 1 januari 2005.

Ook bij auditing hebben we een dergelijke evolutie meegemaakt. De regelgeving betreffende auditing was altijd gereguleerd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) die bestond uit de Algemene Controlenormen en meerdere normen en aanbevelingen die door het IBR waren uitgegeven. Maar ook hier kon een internationale harmonisering niet achterblijven. Deze harmonisering gaat reeds terug tot 1972 waar er door meerdere organisaties (ICCAP, IASC, IFAC, ...) werd geprobeerd om een uniforme set van auditstandaarden te creëren die wereldwijd kon worden toegepast. Uiteindelijk is dit pas helemaal op punt gesteld in 2006 door de International Standards on Auditing (ISA's). Tot 2008 werkte het IAASB aan het clarity-project waar de ISA's verder zijn ontwikkeld waardoor ze allemaal dezelfde structuur kregen, om ze klaar te maken voor een implementatie in de lidstaten. Er kwam dan ook op Europees niveau de Audit richtlijn die de standaarden zoveel mogelijk wil integreren op Europees niveau door deze te laten verplichten voor alle wettelijke controles van de jaarrekening. Deze moeten dan wel nog geïmplementeerd worden door de lidstaten. Het IBR heeft hier mee aan geholpen en heeft de ISA's dan ook vertaald naar het Nederlands en het Frans. Ook heeft elke bedrijfsrevisor zijn mening kunnen geven over de internationale normen. Uiteindelijk zijn de ISA's verplicht voor alle wettelijke audits in België. Echter heeft men dit niet onmiddellijk gedaan om de auditkantoren tijd te geven om zich hierop voor te bereiden. De ISA's zijn verplicht voor de controles op de jaarrekeningen afgesloten vanaf 15 december 2012 voor entiteiten van openbaar belang (beursgenoteerde vennootschappen,

verzekeringsondernemingen,...) en voor alle wettelijke audits vanaf de jaarrekeningen afgesloten vanaf 15 december 2014, dus twee jaar later. Dit zou natuurlijk geen verandering zijn die geen impact zou hebben op het auditberoep. Er moet wel worden opgemerkt dat er slechts weinig academisch onderzoek is verricht naar de verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen en wat de impact hiervan is op de kantoren aangezien het een vrij recent onderzoeksonderwerp betreft. Het is daarom aan te raden dit onderzoek in de toekomst opnieuw uit te voeren wanneer men volledig gewend is aan de ISA's.

Uit de literatuurstudie en het empirisch onderzoek blijkt dat er wel degelijk verschillen zijn tussen de Algemene Controlenormen en de ISA's. Ten eerste heeft deze verandering enkel betrekking op de middelgrote en kleine auditkantoren. De grotere kantoren (B4 en BDO) werken reeds lange tijd met een eigen auditmethodologie die beschikbaar is vanuit het groot netwerk dat ze hebben en deze methodologieën zijn gebaseerd op de ISA's. De middelgrote en kleine kantoren gebruikten voordien de normen van het IBR dus deze zullen zich moeten aanpassen. Deze verandering heeft dus een impact gehad op de auditmarkt: De B4 heeft zich niet moeten aanpassen, de middelgrote kantoren hebben zich grotendeels aangepast en de kleine kantoren moeten nog grote en belangrijke stappen zetten of zullen verdwijnen uit de markt.

Er zijn meerdere kleinere verschillen maar ook twee heel grote en belangrijke verschillen die tevens ook de grootste impact hebben op de betreffende auditkantoren. Ten eerste draait bij de ISA's alles rond een goede risicoanalyse. Er zijn zelfs twee reeksen van de ISA's die over risico's gaan en hoe men hiermee moet omgaan (300-reeks + 400-reeks). Men gaat veel meer de nadruk leggen op de interne controle en men gaat niet alles substantief testen zoals met de Algemene Controlenormen vaak het geval was. Aan de hand van de risicoanalyse gaat men bepalen in hoeverre men op de interne controle kan steunen en welke gebieden men moet gaan controleren en waar men de auditwerkzaamheden kan beperken (met behulp van de materialiteitsgrens). Daarnaast moet vanaf nu ook alles gedocumenteerd worden. Elke test waar men voor kiest, elke gedachtegang die men maakt, elk gesprek van de revisor, alles moet vastgelegd worden in het dossier. Wat niet is gedocumenteerd is niet gebeurd. Deze verschillen zorgen ervoor dat de revisor die de verandering heeft moeten ondergaan meer werk heeft, ongeveer 20 procent en in sommige gevallen zelfs 30 procent. Maar door het feit dat de wettelijke audits van deze kleine en middelgrote auditkantoren meestal geen organisaties van openbaar belang (OOB's) hebben als klanten, hebben deze kantoren twee jaar extra tijd gekregen om zich aan te passen aan de ISA's, wat ook zeker noodzakelijk was voor deze kantoren. Uit het empirisch onderzoek blijkt dat de invoering van de ISA's wel gedragen wordt door zo goed als alle revisoren en dat de meeste revisoren wel vonden

dat dit een noodzaak was om de kwaliteit positief te beïnvloeden. Daarnaast vinden deze het ook logisch dat er geen audits kunnen zijn met twee verschillende richtlijnen. Daarnaast zijn er ook wel enkele revisoren die geen meerwaarde zien in de ISA's. Ze spreken van "form over substance" omdat er teveel formalisering is doordat men alles moet documenteren. Maar dit kan het gevolg zijn van een verkeerde inschatting en/of verkeerde toepassing/implementatie van de ISA's want men geeft aan dat men niet enkel met standaardvragenlijsten moet werken aangezien met dan de visie verliest op de essentie van de audit. Door het professional skepticism en professional judgement moet men telkens nadenken over wat er verkeerd zou kunnen gaan en van daaruit (samen met de risicoanalyse) de auditaanpak sturen. Aangezien de ISA's meer werk vereisen, zou men verwachten dat de auditfee ook zou stijgen, maar de meeste revisoren hebben tot op heden nog geen stijging van de erelonen gezien mede doordat de bedrijven geen meerwaarde zien in het toepassen van de ISA's. Dus er bestaat nog altijd een kloof in de auditfees. Ook een beperkt kwantitatief onderzoek heeft bevestigd dat de erelonen niet significant gestegen zijn door de invoering van de ISA's. Daarnaast is er wel een verandering op komst voor de grote auditkantoren. De commissarisverslagen van de entiteiten van openbaar belang zullen veranderen, meer specifiek is er geen standaardverslag meer maar krijgt elke klant een specifieke controleverklaring waarin de kernpunten van de controle moeten worden weergegeven samen met de risico's, de testen die de revisor gedaan heeft en eventueel bijkomende dingen zoals de materialiteitsgrens.

We kunnen concluderen dat het invoeren van de ISA's een stap in de goede richting is volgens de revisoren maar aangezien de verplichting pas anderhalf jaar bestaat voor de middelgrote en kleinere kantoren, kan dit hier wellicht nog verder geoptimaliseerd worden naarmate men hier meer ervaring mee krijgt wat de kwaliteit en eventueel ook de erelonen ten goede zal komen. De toekomst zal dit moeten uitwijzen.

LIJST VAN GERAADPLEEGDE BRONNEN

- Bagshaw, K. (2004). A roadmap to international auditing standards. *Accountancy Magazine*, 125-126.
- Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten (2012). De IAS-/IFRS normen. *Pacioli*, 335, 1-5.
- Bota-Avram, C., (2013). Linking Governance to the Strength of Auditing and Reporting Standards. *International Atlantic Economic Society*, 20, 113-114.
- Branson, J., & Schockaert, D. (2006). *ISA's versus Belgian GAAS: het mysterie ontrafeld. Accountancy & bedrijfskunde*, 2006, 6, p. 3-23.
- Buckstein, J., (2009). Are you ready for ISA? *CAMagazine*, April, 18-25.
- Catry, V. (2009). Mededeling aan de bedrijfsrevisoren – Openbare raadpleging over het ontwerp van Normen inzake de toepassing van de ISA's in België. Opgevraagd op 30 maart 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/ontwerpen/Documents/9092_CATRY-Veerle-Reviseur-dentreprises-au-nom-de-BDO.pdf
- Centrale Raad voor het Bedrijfsleven. (2013). Ontwerpadvies Ontwerpen van normen van het IBR: ISAE- en ISRS-normen en commissarisverslag. Opgevraagd op 13 april 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/ontwerpen/Documents/De%20heer%20R.%20Tollet,%20CRB-CCE.pdf
- Chopping, D., & Stephens, M. (2004). International Standards on Auditing, Audit & Assurance Digest. *The Institute of Chartered Accountants*, September 2004, 31.
- Combarros, J.L.L. (2000). Accounting and financial audit harmonisation in the European Union. *European Accounting Review*, 9(4), 643-654.
- Commissie voor boekhoudkundige normen. (2016). CBN-advies 2016/XXX – Beoordeling groottecriteria artikelen 15 en 15/1 W. Venn. Ontwerpadvies van 13 januari 2016. Opgevraagd op 29 april 2016, via http://www.cnc-cbn.be/files/news/link/20160114_NL_ED_Ontwerpadvies_Groottecriteria_artikel_15.pdf
- Cowperthwaite, P., (2010). Culture Matters: How our Culture Affects the Audit. *Accounting Perspectives*, 9(3), 175-215.

- Dennis, I. (2010). Clarity Begin at Home: An Examination of the Conceptual Underpinnings of the IAASB's Clarity Project. *International Journal of Auditing*, 14, 294-319.
- Dries, R., Van Brussel, L., & Willekens, M. (2011). Handboek auditing. *Antwerpen: Intersentia*.
- Duhovnik, M., (2011). Time to Endorse the ISAs for European Use: The Emerging Market Perspective. *Accounting in Europe*, 8(2), 129-140.
- Duska, R.F. (2005). The Responsibilities of Accountants. *The International Association for the Study of Insurance Economics*, 30, 410-424.
- Ernst & Young. (2009). Openbare raadpleging over het ontwerp van Normen inzake de toepassing van de ISA's in België. Opgevraagd op 19 februari 2016, via https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/projets/Documents/9063_ROTTIE_RS-Patrick-Bedrijfsrevisor-Vennoot-van-E-Y.pdf
- Fédération des Experts Comptables Européens. (1998). Setting the Standards Statutory Audit in Europe. Opgevraagd op 30 april 2016, via http://www.fee.be/images/publications/auditing/Setting_the_Standards_98288200959124.pdf
- FSMA. (2004) Eerste IAS/IFRS toepassing: stand van zaken inzake de voorbereiding door de Belgische genoteerde vennootschappen. *Circulaire FMI/2004-010*. Opgevraagd op 19 november, via www.fsma.be/~media/Files/fsmafiles/circ/nl/2004/fmi_2004_01.ashx
- Giles, J.P., Venuti, E.K., & Jones, R.C. (2004). The PCAOB and Convergence of the Global Auditing and Accounting Profession. *CPA Journal Accounting & Auditing*, September 2004, 36-39.
- Groenboek (2010). Beleid inzake controle van financiële overzichten: lessen uit de crisis.
- Goundar, S. (2010). Clearing the way. *Accountancy Magazine*, augustus, 28-29.
- Gramling A.A., Rittenberg L.E., & Johnstone K.M. (2010). *Auditing*. Ninth Edition, South-Western: Cengage Learning.
- Hartley, S., (2010). Tips for cost-effective ISA application. Opgevraagd op 28 februari 2016, via https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/normes_isa/outils/Documents/3735_Tips-for-cost-effective-ISA-application.pdf

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

Houyoux, N., & Schockaert, D. (2007). Het nieuwe commissarisverslag over de jaarrekening. *Taks Audit & Accountancy*, 2007, 2-7.

IAASB. (2002). Annual Report 2002. Opgevraagd op 22 november 2015, via <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/iaasbannrpt2002.pdf>

Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat, ICCI. (2007). Commissarisverslag opgesteld overeenkomstig artikelen 144 en 148 van het wetboek van Vennootschappen. Opgevraagd op 30 april 2016, via <http://www.icci.be/nl/publicaties/Pages/Het-commissarisverslag.aspx>

Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat, ICCI. (2013). Voorbeeldverslag over de jaarrekening zonder voorbehoud. Opgevraagd op 30 april 2016, via <http://www.icci.be/nl/publicaties/Downloads/Pages/Commissarisverslagen.aspx>

International Auditing and Assurance Standards Board. Opgevraagd op 11 november, 2015, via <http://www.ifac.org/IAASB/>

Instituut van de bedrijfsrevisoren. Opgevraagd op 15 september, 2015, via www.ibr-ire.be

Instituut van de bedrijfsrevisoren. (2001). Handelingen van het Forum 2000 van het revisoraat. Internationalisering van het beroep: de Internationale controlenormen. Opgevraagd op 30 april 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/publicaties/afgesloten_reeksen/ibr_forum/Documents/2000/Opinion_11_2001_NL.PDF

Instituut van de bedrijfsrevisoren. (2003a). De bedrijfsrevisor en de toezichtshouders: Nieuwe uitdagingen voor het beroep. Opgevraagd op 17 januari 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/publicaties/afgesloten_reeksen/ibr_forum/Documents/2003/Bedrijfsrevisor_en_toezichtshouders.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2003b). Een nieuwe aanpak van de controlenormen en –aanbevelingen voor statutaire audit. *Periodieke berichten, juli/augustus 2003*, 44-48. Opgevraagd op 16 februari 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/het_instituut/actualiteit/ibr_nieuws/Documents/Periodieke%20Berichten%2003-5nl-pdf.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2006a). De bedrijfsrevisor een onpartijdige deskundige. Opgevraagd op 25 september 2015, via https://www.ibr-ire.be/nl/het_beroep/de_bedrijfsrevisor/wat_is_een_bedrijfsrevisor/Pages/default.aspx

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2006b). Bijlage bij de Algemene Controlenormen: Voorbeeld verslag zonder voorbehoud (jaarrekening). Opgevraagd op 14 april 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/normen/Pages/Algemene-controlenormen.aspx

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2006c). *Algemene controlenormen*. Opgevraagd op 14 januari 2016, via [https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/normen/Documents/6892_Algemene-controlenormen-\(clean-version\).pdf](https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/normen/Documents/6892_Algemene-controlenormen-(clean-version).pdf)

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2008). De investeringen van het beroep op internationaal en Europees niveau. *IBR-berichten*, 15, 1.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2009a). Overzicht ISA's – Clarified. Opgevraagd op 25 september 2015, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/isas/Documents/OVERZICHT-ISA'S-versie-18-december-2009.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2009b). Mededeling aan de bedrijfsrevisoren: Openbare raadpleging over het ontwerp van Normen inzake de toepassing van de ISA's in België. Opgevraagd op 25 september, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/mededelingen/Documents/8986_Openbare-raadpleging-over-het-ontwerp-van-Normen-inzake-de-toepassing-van-de-ISAs-in-Belgie.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2009c). Antwoorden van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren aan de Europese Commissie over de invoering van de ISA's. Opgevraagd op 16 december 2015, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/adviezen/Documents/9163_Openbare-raadpleging-van-de-Europese-Commissie-over-de-invoering-van-de-ISAs.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2009d). Begeleidingsplan van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake de invoering van de ISA's in België. Opgevraagd op 22 februari 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/het_instituut/actualiteit/ibr_nieuws/Documents/3739_Begeleidingsplan-inzake-de-invoering-van-de-ISAs-in-Belgie.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2009e). Modernisering van de normen voor de beroepsuitoefening. *IBR-Berichten*, 18, 1.

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2010a). Norm inzake de toepassing van de ISA's in België. Opgevraagd op 15 juli 2015, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/normen/Documents/9301_Norm-inzake-de-toepassing-van-de-ISAs-in-Belgie.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2010b). Vergelijkende tabel per thema tussen de Belgische normen en aanbevelingen en de ISA's. Opgevraagd op 28 februari 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/isas/tools/Pages/Vergelijkende-tabel-per-thema-tussen-de-Belgische-normen-en-aanbevelingen-en-de-ISAs.aspx

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2013). Bijkomende norm bij de in België zijnde internationale auditstandaarden (ISA's). Opgevraagd op 13 maart, 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/normen/Documents/Bijkomende-norm-bij-de-in-Belgie-van-toepassing-zijnde-ISAs.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2014a). Stand van zaken van het begeleidingsplan van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake de invoering van de ISA's in België op 31 maart 2014. Opgevraagd op 23 februari 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/isas/tools/Documents/Stand-van-zaken-begeleidingsplan-invoering-ISAs-31-3-2014-OCR.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2014b). Stand van zaken van het begeleidingsplan van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren inzake de invoering van de ISA's in België op 30 september 2014. Opgevraagd op 22 februari 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/isas/tools/Documents/Begeleidingsplan-ISA-30-09-2014.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2014c). Samenvatting van de werkzaamheden van de Raad van het IBR van 1 en 23 april 2014. Opgevraagd op 1 mei 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/het_instituut/actualiteit/ibr_nieuws/Documents/Werkzaamheden%20van%20de%20Raad%20van%20april%202014.pdf

Instituut van de Bedrijfsrevisoren. (2014d). ISA's versus Algemene Controlenormen: Wat moet je weten?. Opgevraagd op 22 februari 2016, via https://www.ibr-ire.be/nl/het_instituut/actualiteit/ibr_nieuws/Documents/Slides-Inge-Saeyns-ACN-ISAs-NL-FR.pdf

Majoor, B. (2005). Fraude is testcase voor herstel vertrouwen in accountantsberoep. *Accountancynieuws*, 24, 15-17.

McCarthy, J. (2007). Knowledge gap. Opgevraagd op 28 november, 2015, via <http://www.insightmag.com/insight/03/11-12/feat-3-pt-1-KnowledgeGap.asp>

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

Samsonova-Taddei, A. (2013). Social Relations and the Differential Local Impact of Global Standards: The Case of International Standards on Auditing. *Abacus, A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 49(4), 506-538.

Simunic, D.A. (2003). The Adoption of International Auditing Standards in Canada. *Certified General Accountants Association of Canada*.

Schockaert, D. (2006). ISA's en Belgian GAAS: Het mysterie ontrafeld. *Accountancy & Bedrijfskunde*, 2006, 3-23.

Schockaert, D. (2007). Het Clarity-project van de IAASB. *Accountancy & Bedrijfskunde*, 2007.

Schockaert, D. (2014). The Delta – Mind the Gap. *Accountancy & Bedrijfskunde*, 2014, 5, p. 17-53.

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

LIJST VAN TABELLEN EN FIGUREN

Figuren

Figuur 1: Evolutie auditing door het invoeren van de ISA's - 34 -

Tabellen

Tabel 1: Begeleidingsplan IBR	- 19 -
Tabel 2: Overzicht bevoorrechte getuigen.....	- 28 -
Tabel 3: Overzicht schriftelijke vragenlijst	- 28 -
Tabel 4: Schriftelijke vragenlijsten - Impact.....	- 41 -
Tabel 5: Schriftelijke vragenlijsten - Auditfees.....	- 46 -
Tabel 6: Persoonlijke interviews – Positieve evolutie?.....	- 56 -
Tabel 7: Schriftelijke vragenlijsten - Positieve evolutie?.....	- 56 -
Tabel 8: Overzicht totale steekproef	- 62 -
Tabel 9: Overzicht sector 1	- 61 -
Tabel 10: Overzicht sector 2	- 63 -
Tabel 11: Overzicht sector 3	- 61 -
Tabel 12: Overzicht sector 4	- 63 -
Tabel 13: Overzicht sector 5	- 63 -
Tabel 14: Significantie sectoren.....	- 63 -
Tabel 15: Significantie type auditkantoor.....	- 64 -
Tabel 16: Overzicht nieuw mandaat.....	- 65 -
Tabel 17: Significantie nieuw mandaat	- 65 -

BIJLAGEN

Bijlage 1: Overzicht Algemene Controlenormen

CONTROLENORMEN VAN HET IBR INZAKE DE CONTROLE VAN DE JAARREKENING (IBR, 2006c)

- 02/09/1977 AC Algemene Controlenormen (geconsolideerde versie van november 2003)
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 27 november 1997
(Jaarverslag HRBA, 1997, 31 -34).
Advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen d.d. 24 januari 2003, Jaarverslag HREB 2002-2003, 89- 1 00.
- 02/09/1994 NCGJ Normen inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening
Adviezen van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy op 23 oktober 1992 (Jaarverslag HRBA, 1992-1 993, 33- 24) en op 2 juni 1994 (Jaarverslag HRBA, 1993-1 994, 9).

CONTROLEAANBEVELINGEN VAN HET IBR

1. Beheer van de opdracht

- 04/02/1985 1/1 Aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor
(Advies Hoge Raad nog niet van toepassing)
- 05/01/1987 1/2 Controleprogramma
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 18 december 1986, Jaarverslag HRB, 1986-1 987, niet genummerd.
- 05/01/1987 1/3 Werkdocumenten van de bedrijfsrevisor
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 18 december 1986, Jaarverslag HRB, 1986-1 987, niet genummerd.
- 16/01/1998 1/4 Kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 27 november 1997, Jaarverslag HRBA 1997, 29-30.

2. Methodologie van de controle

- 03/12/1993 2/1 Controlerisico
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat, Jaarverslag HRB 1992- 19993, 14
- 05/01/1993 2/2 Impact van de interne controle op de controlewerkzaamheden
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 23 november 1992, Jaarverslag HRB, 1992-1993, 11-12.
- 03/10/1997 2/3 Controle in een omgeving waarin gebruik wordt gemaakt van geautomatiseerde informatiesystemen
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 1 juli 1997, Jaarverslag HRBA, 1997, 25-26.
- 05/01/1987 2/4 Doelstelling van de controle van de jaarrekening
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 18 december 1986, Jaarverslag HRB, 1986-1 987, niet genummerd.
- 05/06/1998 2/5 Fraude en onwettige handelingen
Advies (op eigen initiatief) van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 29 september 1997, Jaarverslag HRBA 1997, p. 35-45, en Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 3 februari 1998, Jaarverslag HRBA 1998-1 999, 47-51.
- 05/01/1993 2/6 Uitvoering van een beperkt nazicht door de commissaris bij een tussentijdse toestand
Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 22 oktober 1992, Jaarverslag HRB, 1992-1993, 47-49.
- 03/12/1999 2/7 Controle van een vennootschap in moeilijkheden
Advies (op eigen initiatief) van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 20 juni 1996, Jaarverslag HRBA, 1996, 31 -47.

3. Technische aspecten

- 07/07/1995 3/1 Extern bewijskrachtig materiaal
Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 11 mei 1995, Jaarverslag HRBA, 1994-1995, 25-27.
- 04/03/1988 3/2 Gebruik van de werkzaamheden van een andere revisor
Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 5 november 1987, Jaarverslag HRB, 1988, niet genummerd.
- 10/11/1989 3/3 Gebruik van het werk van een interne afdeling
Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 9 juni 1989, Jaarverslag HRBA, 1989-1991, niet genummerd.
- 06/12/1996 3/4 Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 23 mei 1996, Jaarverslag HRBA, 1996, 27.
- 08/06/1990 3/5 Controle van de voorraadopname
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 8 maart 1990, Jaarverslag HRB, 1989-1991, niet genummerd.
- 07/07/1995 3/6 Analytisch onderzoek
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 11 mei 1995, Jaarverslag HRBA, 1994-1995, 25-27.
- 06/12/1996 3/7 Steekproeven in de controle
Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 23 mei 1996, Jaarverslag HRBA, 1996, 29-30.
- 01/12/1995 3/8 Controle van de boekhoudkundige ramingen
Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 23 oktober 1995, Jaarverslag HRBA, 1994 - 1995, 43.
- 06/06/1997 3/9 Bevestigingen door de leiding
Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 20 maart 1997, Jaarverslag HRBA, 1997, 19.

4. Specifieke aspecten van de controle

- 01/12/1995 4/1 Controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy
d.d. 23 oktober 1995
(Jaarverslag HRBA, 1994-1 995, 43 e.v.).
- 06/10/1989 4/2 Controle van het jaarverslag
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat d.d. 21 maart 1989,
Jaarverslag HRB, 1989-1991, niet genummerd.
- 06/12/1996 4/3 Controle van de vormvereisten in verband met de vaststelling, de
goedkeuring en de bekendmaking van de jaarrekening en de
geconsolideerde jaarrekening
Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy
d.d. 9 mei 1996, Jaarverslag HRBA, 1996, 45.

Bijlage 2: Overzicht ISA's

Overzicht van de ISA's (IBR, 2009a):

ALGEMENE UITGANGSPUNTEN EN VERANTWOORDELIJKHEDEN

- ISA 200: Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden
- ISA 210: Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten
- ISA 220: Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten
- ISA 230: Controledocumentatie
- ISA 240: De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten
- ISA 250: Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten
- ISA 260: Communicatie met degenen belast met governance
- ISA 265: Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management

RISICO-INSCHATTING EN HET INSPELEN OP DE ONDERKENDE RISICO'S

- ISA 300: Planning van een controle van financiële overzichten
- ISA 315: Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving
- ISA 320: Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle
- ISA 330: De wijzen van inspelen door de auditor op ingeschatte risico's
- ISA 402: Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie
- ISA 450: Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen

CONTROLE-INFORMATIE

- ISA 500: Controle-informatie
- ISA 501: Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde items
- ISA 505: Externe confirmaties
- ISA 510: Initiële controle-opdrachten – beginsaldi
- ISA 520: Cijferanalyses

- ISA 530: Het gebruiken van steekproeven bij een controle
- ISA 540: De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop
- ISA 550: Verbonden partijen
- ISA 560: Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode
- ISA 570: Continuïteit
- ISA 580: Schriftelijke bevestigingen

GEBRUIKMAKEN VAN DE WERKZAAMHEDEN VAN ANDERE BEROEPSBEOEFENAREN

- ISA 600: Speciale overwegingen – Controles van de financiële overzichten van de groep (Inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)
- ISA 610: Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors
- ISA 620: Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor aangestelde deskundige

CONCLUSIES VAN DE CONTROLE EN RAPPORTERING

- ISA 700: Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten
- ISA 705: Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor
- ISA 706: Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor
- ISA 710: Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten
- ISA 720: De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen

SPECIFIEKE RAPPORTERING

- ISA 800: Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden
- ISA 805: Speciale overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht

- ISA 810: Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten

INTERNATIONALE STANDAARDEN INZAKE KWALITEITSBEHEERSING

- ISQC 1: Kwaliteitsbeheersing voor kantoren die controle- en beoordelingsopdrachten betreffende historische financiële informatie of andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren

INTERNATIONALE STANDAARDEN VOOR BEOORDELINGSOPDRACHTEN

- ISRE 2410: Beoordeling van tussentijdse financiële informatie, uitgevoerd door de onafhankelijke auditor van de entiteit

Bijlage 3: Vergelijkende tabel per thema tussen de Belgische normen en aanbevelingen en de ISA's

<u>Bestaande normen en aanbevelingen (België) / Algemene Controlenormen</u>	<u>Internationale verduidelijkte standaarden / ISA's (IAASB)</u>	<u>Met betrekking tot het onderwerp</u>
(1) Algemene Controlenormen (Hoofdstuk 3)	o.a. ISA 700, 705, 706	Normen met betrekking tot het verslag
(2) Norm "Bevestigingen van de leiding van de entiteit"	ISA 580	Bevestigingsbrief
(3) Norm "Certificatie van geconsolideerde jaarrekening" en Aanbeveling "Gebruik van werkzaamheden van andere revisor"	ISA 600	Certificatie van geconsolideerde financiële overzichten
(4) Norm "Controle jaarverslag"	ISA 720 en specifieke Belgische norm	Jaarverslag
(5) Aanbeveling "Aanvaarding van de opdracht"	ISA 210	Overeenstemming over de voorwaarden van de opdracht
(6) Aanbeveling "Controleprogramma"	ISA 300	Planning van de audit
(7) Aanbeveling "Werkdocumenten"	ISA 230	Auditdocumentatie
(8) Aanbeveling "Kwaliteitsbeheersing"	ISA 220	Kwaliteitsbeheersing
(9) Aanbeveling "Controlerisico"	ISA 315	Risico-inschatting
(10) Aanbeveling "Interne Controle"	ISA 330	Inspelen op de risico-inschatting
(11) Aanbeveling "Geautomatiseerde informatiesystemen"	ISA 315	Risico-inschatting
(12) Aanbeveling "Doelstelling van de controle"	ISA 200	Doelstelling van een controle van financiële overzichten

(13) Aanbeveling "Fraude en onwettige handelingen"	ISA 240 en 250	Fraude en het niet naleven van wetteksten
(14) Aanbeveling "Vennootschap in moeilijkheden"	ISA 570	Continuïteit
(15) Aanbeveling "Bewijskrachtig materiaal"	ISA 500 en 505	Controle-informatie
(16) Aanbeveling "Interne auditdienst"	ISA 610	Interne auditdienst
(17) Aanbeveling "Werkzaamheden van een deskundige"	ISA 620	Werkzaamheden van een door de auditor aangestelde deskundige
(18) Aanbeveling "Controle van de voorraadopname"	ISA 501	Controle-informatie – andere overwegingen
(19) Aanbeveling "Analytisch onderzoek"	ISA 520	Cijferanalyse
(20) Aanbeveling "Steekproeven"	ISA 530	Steekproeven in de audit
(21) Aanbeveling "Boekhoudkundige ramingen"	ISA 540	Schattingen
(22) Aanbeveling "In de toelichting opgenomen inlichtingen"	ISA 501 en 550	Controle-informatie, andere overwegingen en verbonden partijen
(23) Aanbeveling "Vormvereisten"	(NA) – opstellen van een nieuwe specifiek Belgische norm	
(24) Aanbeveling "Beperkt nazicht"	ISRE 2410	Review uitgevoerd door de auditor van de entiteit
/	ISA 260 en 265	Communicatie van de auditor
/	ISA 320	Materialiteit
/	ISA 402	Service organisatie
/	ISA 510	Initiële controle opdrachten
/	ISA 560	Gebeurtenissen na de einddatum
/	ISA 710	Vergelijkende cijfers

/	ISA 800	Audit in overeenstemming met stelsels voor bijzonder doeleinden
/	ISA 805	Audit van apart financieel overzicht, specifiek element, rekening of item
/	ISA 810	Rapporteren mbt samengevatte financieel overzichten

Bijlage 4: Verschil Algemene Controlenormen – ISA's (Schockaert, 2006)

Het voordeel van de opbouw van de ISA's is dat de IAASB onmiddellijk wijzigingen kan aanbrengen wanneer deze zich voordoen. Zo kan men snel inspelen op de behoefte van het auditingberoep, maar dat wordt slechts vertraagd doorgegeven: het IBR heeft enkel de bestaande expliciet vermelde ISA's overgenomen in de betreffende norm.

Bij de Belgian GAAS zijn de standaarden inzake kwaliteitsbeheersing opgenomen in de algemene controlenormen. Bij de ISA's heeft men hiervoor een aparte categorie en een aparte standaarden voorzien, namelijk ISQC-1 (Kwaliteitsbeheersing voor kantoren die controle- en beoordelingsopdrachten betreffende historische financiële informatie of andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren).

Er zijn enkele ISA's die totaal nieuw zijn en die in de Belgian GAAS nooit zijn voorgekomen:

- ISA-260: Communicatie met degenen belast met governance
- ISA-510: Initiële controle-opdrachten – beginsaldi
- ISA 710: Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten
- ISA 540: De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop
- ISA 402: Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie
- ISA 315: Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving
- ISA 330: De wijzen van inspelen door de auditor op ingeschatte risico's
- ISA 700: Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten

Anderzijds was het IBR al een tijdje de invoering van de ISA-normen aan het voorbereiden door nieuwe nationale normen op te stellen die een letterlijke vertaling van (delen van) ISA-normen waren:

- AB 3/4: Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen (ISA 620: gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor aangestelde deskundige)
- AB 3/7: Steekproeven in de controle (ISA 530: Het gebruiken van steekproeven bij een controle)
- AB 3/9: Bevestigingen door de leiding (ISA 580: Schriftelijke bevestigingen)

Bij de wetgeving voorziet men ook enkele aanbevelingen en een soort handleiding bij de ISA's. Hier heeft men bij enkele ISA's deze aanwijzingen niet mee overgenomen in de omzetting. Dit is het geval bij ISA 530 (steekproef) en ISA 540 (schattingen).

Verder zijn er bij de aanwijzingen bij de ISA's ook wel enkele voorbeelden waar er enkel exclusief Belgische aspecten zijn opgesteld, d.w.z. dat de aanbevelingen uit de Belgian GAAS totaal niet in de ISA's zijn verwerkt, namelijk bij AB 4/3, AB 4/2, AB 2/6. Hier krijgt het IBR wel de raad om dit toch te verwerken wanneer er in de toekomst wijzigingen gebeuren.

De controlenormen van het IBR zijn niet alleen geldig voor de wettelijke controle van de financiële rapportage, maar zo zijn er ook enkele controlenormen die kunnen gebruikt worden voor andere controles of activiteiten, zoals een fusie of een ontbinding van een vennootschap. Enkele voorbeelden hiervan zijn AB 1/1, die ook wordt gebruikt voor de controle van andere revisorale opdrachten, en AB 2/5, die ook wordt toegepast bij een eenmalige controle.

Aspecten uit Belgian GAAS die niet tot de ISA's behoren

Schockaert onderzocht de inhoudelijke verschillen tussen de Belgian GAAS van het IBR en de ISA's van het IAASB. Hier kunnen we enkele categorieën onderscheiden.

In de Belgian GAAS wordt er veel aandacht besteed aan de algemene vergadering. Het is immers deze groep die veel informatie haalt uit de audit en uit de controle-verklaring om te kijken of ze geen onjuiste informatie hebben doorgerekregen van de onderneming. In de ISA's wordt een dergelijk orgaan maar heel kort aangehaald maar niet zoals bij Belgian GAAS. Ook maakt de Belgian GAAS de melding dat wanneer de bedrijfsrevisor een aanwijzing van fraude vindt of wanneer hij om dwingende redenen ontslag geeft, dat daarvoor de Algemene vergadering bij elkaar kan worden geroepen. De ISA's vermelden dat hier moet gecommuniceerd worden met de personen die met governance zijn belast, maar dit kan ook het audit-comité zijn.

Bij de analyse van de gebeurtenissen na balansdatum wordt bij de Belgian GAAS de datum waar de Algemene vergadering de jaarrekening goedkeurt als referentiedatum aanzien. Bij de ISA is deze datum het moment wanneer de jaarrekening wordt vastgesteld door de leiding van een vennootschap. Bij de ISA's is er dus geen sprake van de datum van goedkeuring van de jaarrekening.

Het kan voorkomen dat de bedrijfsrevisor een andere jaarrekening te zien krijgt dan de Algemene Vergadering. Dit is een aanleiding voor een andere verklaring dan een verklaring zonder voorbehoud. Wanneer hij dit opmerkt dan moet de revisor de

Algemene Vergadering verzoeken om zijn oordeel mee te nemen in de notulen. Bij ISA 560 stelt men dat men enkel dat men een nieuwe verslag kan maken waarin wordt uitgelegd waarom de vorige controle-verklaring niet geldig was, maar dit kan enkel wanneer het gebeurt na de datum van publicatie van de jaarrekening.

Een typisch Belgisch aspect is het feit dat de bestuurders verantwoordelijk worden gehouden voor het opstellen van de jaarrekening en het overhandigen hiervan aan de Algemene Vergadering en aan de Bedrijfsrevisor.

Een groot verschil tussen Belgian GAAS en de ISA's is dat men in de ISA's niets wordt geschreven over de aansprakelijkheid van de revisor. Dit is duidelijk wel het geval bij de Belgian GAAS, die stellen dat de bedrijfsrevisor persoonlijk aansprakelijk is voor het oordeel dat hij in zijn controle-verklaring opstelt.

Ook moeten de werkdoSSIERS van de bedrijfsrevisor 10 jaar na de audit bewaard blijven terwijl bij de ISA's een minimum wordt gehanteerd van 5 jaar.

De Algemene Controlenormen van het IBR verplichten een "model" van revisoraal verslag van de jaarrekening. Bij de ISA's is dit niet verplicht, maar wordt er slechts een voorbeeld gegeven.

De titel van de controle-verklaring die gemaakt is met Belgian GAAS moet duidelijk vermelden om welke soort verklaring het gaat terwijl bij de controle-verklaring met behulp van de ISA's de soort verklaring niet wordt vermeld in de titel hiervan.

Bij Belgian GAAS kan de auditor bijkomende vermeldingen opstellen na deel 2 van zijn verslag, die anders zijn dan een toelichtende paragraaf. Dit kan bijvoorbeeld gaan over een vrijstelling voor het opstellen van een jaarverslag of een wijziging van de waarderingsregels. Bij de ISA's is dit ook mogelijk onder de vorm van een "other matters paragraph" maar wordt een dergelijke paragraaf reeds geplaatst na de toelichtende paragraaf in deel 1 van de verklaring.

In het Belgisch systeem is de revisor verplicht een "management letter" op te stellen wanneer hij een inbreuk heeft vastgesteld. Dit is een brief aan het bestuursorgaan en wordt nooit openbaar gemaakt.

Ook wanneer de revisor een aanwijzing vindt die een continuïteitsprobleem met zich mee kan brengen, moet deze het bestuursorgaan hiervan op de hoogte brengen. De ISA's zeggen ook dat de revisor dit moet meedelen, maar aan de personen die belast zijn met governance en niet enkel aan het bestuursorgaan.

Wanneer er sprake is van een continuïteitsprobleem, mag de commissaris geen aanbevelingen doen over bepaalde maatregelen die de onderneming moet doorvoeren.

Indien hij dat wel zou doen zou hij zich mengen bij bepaalde beslissingen. Echter wanneer de commissaris het continuïteitsprobleem ontdekt ten gevolge van een tekort in de interne controle of administratieve organisatie, dan moet hij wel raad geven, volgens AB 2/7. Dit gaat veel verder dan wat men in de ISA's bespreekt, die het enkel hebben over het feit dat hij dit probleem moet communiceren.

Wanneer men een bevestiging vraagt aan een externe, zoals een leverancier, klant, advocaat, ... moet dit steeds gepaard gaan met een handtekening van een lid van de leiding van de onderneming. Wanneer de audit gebeurt conform de internationale standaarden, dan moet de revisor na de publicatie van de jaarrekening niet meer instaan voor een opvolging in het licht van de jaarrekening over de verslagperiode. Wanneer dit volgens de Belgische normen gebeurt, heeft de revisor wel nog een taak; hij moet controleren of de jaarrekening die men heeft gepubliceerd exact dezelfde is als de jaarrekening die hij heeft gekregen van de onderneming en die hij dus heeft gecontroleerd.

Bij de internationale normen is er sprake van het nieuwe audit risk model, waarbij het belangrijk is om risico's te ontdekken, interpreteren en de impact ervan in te schatten. Dit is redelijk uitgewerkt in de ISA's. Zo wordt het audit risk berekend door het Interne risico te vermenigvuldigen met het controlerisico en het detectierisico (IBR, 2014d). Bij de Belgian GAAS steunt het risico model nog op het audit risk model dat in 1993 is uitgevaardigd door het IPAC en is dus niet meer up-to-date. Daardoor zijn er enkele aanbevelingen en controlenormen van de Belgian GAAS achterhaald, zoals AB 2/3.

Tenslotte zijn er nog enkele aspecten die terug zijn te vinden in de controle-aanbevelingen van het IBR die we niet kunnen vinden bij de ISA's, bijvoorbeeld de inbeslagname van controledossiers door het gerecht of het voorafgaandelijk schriftelijk akkoord met de entiteit over de inschakeling van een deskundige en het dragen van deze kost.

Aspecten uit de ISA's die niet tot de Belgian GAAS behoren

Er zijn enkele verschillen tussen de ISA's en Belgian GAAS waarbij de ISA's uitgebreider zijn of die in de Belgian GAAS zelfs niet worden besproken:

- De ISA's hebben het nieuwe Audit Risk Model: hier wordt er meer nadruk gelegd op het feit dat er fraude wordt gepleegd.
- Motieven voor een wijziging van de controle-verklaring
- het verband tussen scope limitation en de vereiste voor een verklaring met voorbehoud of een onthoudende verklaring.

- het onderscheid tussen een audit voor algemene doeleinden en een audit met een bijzonder doel.
- Bij de ISA's worden er meer omstandigheden omschreven waarvoor de revisor een toelichtende paragraaf moet maken.

Het kan voorkomen dat de leiding weigert de bevestigingsbrief te ondertekenen met bepaalde beweringen. Bij de ISA's leidt dit onmiddellijk tot een voorbehoud in de verklaring. De schriftelijke bevestigingen zijn onder de ISA's veel dwingender. Wanneer het grotere vormen aanneemt kan zelf een onthoudende verklaring het gevolg zijn. Met een dergelijke weigering kan men dus nooit een verklaring zonder voorbehoud krijgen bij de ISA's. Dit is niet het geval bij de Belgian GAAS, waar de auditor zelf moet beslissen of dit hem beperkt in zijn werkzaamheden en of dit moet leiden tot een verklaring met voorbehoud. Zulks een voorbehoud kan bij Belgian GAAS voorkomen wanneer de revisor niet kon steunen op de interne controle en wanneer hij niet tevreden is met de alternatieve controleprocedures of wanneer een deel van de jaarrekening niet kon worden gecontroleerd.

Bij de ISA's spreekt men over vergelijkende financiële overzichten en vergelijkende cijfers in de financiële overzichten. Bij de Belgian GAAS is er enkel sprake van vergelijkende cijfers en niet van vergelijkende financiële overzichten.

Financiële cijfers kunnen wel voorkomen bij bepaalde activiteiten zoals het verlenen van advies bij de uitgifte van aandelen of bij een bepaalde waardebepaling.

Er wordt in het Belgisch jaarrekening gesteld dat het in principe onmogelijk is om de openingsbalans van een jaarrekening te veranderen als deze reeds is goedgekeurd door de Algemene Vergadering. Dit kan wel enkel voorkomen wanneer de vergelijkende cijfers niet-vergelijkbaar blijken te zijn. Wanneer dit het geval moet dit uiteraard in de toelichting worden vermeld. Ook bij ontdekte fouten in een vorig boekjaar mag men deze cijfers aanpassen om de vergelijkbaarheid te verhogen, conform de IAS-IFRS regelgeving. In het algemeen wordt dit thema specifieker behandeld in de Internationale wetgeving (ISA's) dan in de Belgian GAAS.

Het kan voorkomen dat de auditor een beroep doet op de verklaring van de auditor die de onderneming in een vorig jaar heeft gecontroleerd. Volgens Belgian GAAS is het verplicht om eerst contact op te nemen met deze vorige auditor zodat deze op de hoogte is. Zo kan men bijvoorbeeld de beginsaldi van het vorig boekjaar controleren inzake vergelijkbaarheid. Bij de ISA's kan de auditor gewoon het werk van de vorige auditor raadplegen. Wanneer hier dan blijkt dat de vergelijkende cijfers geen genoegen schenken, moet de revisor zo doen alsof het om een jaarrekening gaat die nog nooit is gecontroleerd. In de Belgian GAAS wordt dit minder specifiek behandeld.

Sommige zaken worden in de Belgische regelgeving als best-practice omschreven, maar zijn daarentegen bij de ISA's standaard:

- informatie verkrijgen via inquiry, cijferanalyse, fysische observatie en inspectie
- communicatie bij een tekortkoming in de interne controle
- aandacht besteden aan interne controle-activiteiten om bepaalde risico te vermijden (unusual transactions)
- het vragen om inlichtingen wanneer men een aanwijzing naar fraude ontdekt
- de controle op het niet-naleven door de entiteit van wet- en regelgeving

Door de recente evoluties op internationaal niveau is de overeenstemming tussen de belgische wetgeving en de ISA's verminderd. Zeker op het gebied van het audit risk model ligt de internationale wetgeving veel voor op de Algemene controlenormen en zou dit zeker aangepast moeten worden.

Bijlage 5: Vragenlijst

De volgende vragen zijn aan bod gekomen tijdens de interviews en vragenlijsten.

Algemeen

- Welke normen gebruikt jullie kantoor specifiek? Zijn dat enkel de ISA's of is dit meer een uitgewerkte set die wel conform de ISA's zijn (een eigen auditmethodologie)? Welke normen gebruikten jullie voor de implementatie van de ISA's?

Invoering ISA's

- Zijn er volgens u voordelen aan de implementatie van de ISA's verbonden?
- Stijgt door het invoeren van de ISA's de geloofwaardigheid in het beroep en/of wordt de vergelijkbaarheid vergroot volgens u?
- Is de kwaliteit van de audit ook gestegen door deze ISA's of gaat het louter om de uniformiteit?
- Zijn er ook nadelen?
- Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's?
- Hoe heeft jullie kantoor de verplichting van de ISA's gevoeld? Is er voor jullie iets veranderd? Welke auditkantoren voelen dit volgens u het meeste en hoe?

Vergelijking ISA's en Algemene Controlenormen

- Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?
- Welk verschil inzake frauderisico bestaat er volgens u tussen de Algemene Controlenormen en de ISA's?
- Hoe zullen bedrijven die voordien met Algemene Controlenormen werkten en nu via de ISA's moeten werken zich moeten aanpassen (als onderneming) volgens u?
- Hoe hebben revisoren zich persoonlijk moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?
- Ziet de audit op zich er anders uit volgens u? Moeten er meer of andere procedures gedaan worden?

- Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?
- Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven?

Bijkomende topics

- Voor de eenmalige opdrachten is er nu nog een Belgisch kader van toepassing? Verwacht u hier ook een overgang naar een internationale regelgeving?
- In de nabije toekomst zou ook het controleverslag voor de OOB's veranderen? Vindt u dit positief?
- Voor de implementatie was er een soort van spanningsveld tussen de grotere kantoren en de kleinere kantoren waarbij de grotere kantoren voor de implementatie waren en de kleinere meer contra. Waarom was dit het geval volgens u?
- Sommige kleinere kantoren vroegen ook om een beperkte set van standaarden die voor hun van pas kunnen zijn. Vindt u dit een goed idee?
- In welke mate wordt er toezicht gehouden dat de audits ISA-compliant verlopen?
- Heeft de verandering van de normen ook een impact op de klant?

Bijlage 6: Interviews met bevoorrechte getuigen

<u>Naam</u>	<u>Datum</u>	<u>Uur</u>	<u>Bedrijf</u>
Dominique Roux	3/02/2016	8:00	Deloitte (Hasselt)
Christophe Beckers	25/01/2016	16:00	EY (Hasselt)
Dries Schockaert	5/02/2016	10:30	PwC + lid Commissie Controlenormen IBR
Koen Vanstraelen	25/01/2016	11:00	PwC Hasselt
Anoniem	20/01/2016	18:00	B4
Anoniem	8/03/2016	15:00	B4
Pascal Daelemans	4/02/2016	16:00	Foederer
Tom Quittelier	4/02/2016	16:00	Foederer
Marc Massy	11/02/2016	19:00	Bedrijfsrevisor M. Massy
Jos Vanhees	29/01/2016	14:00	Jozef Vanhees
Anoniem	15/02/2016	16:00	Middelgroot kantoor

Bijlage 6.1. Interview Deloitte - D. Roux

D. Roux is actief binnen het B4 kantoor Deloitte en is "responsible partner for Audit & Enterprise Risk" in het kantoor van Hasselt. Hij heeft meer dan 25 jaren ervaring in audit en is bedrijfsrevisor sinds 1998.

Algemeen

- **Welke normen gebruikt jullie kantoor specifiek? Zijn dat enkel de ISA's of is dit meer een uitgewerkte set die wel conform de ISA's zijn (een eigen auditmethodologie)?**

Wij gebruiken reeds jarenlang de auditmethodologie Deloitte Audit Methodology (DAM). Deze zijn gebaseerd op de Amerikaanse normen. Deze US GAAS normen zijn min of meer vergelijkbaar met de ISA's. Deze ISA zijn ook verwerkt in DAM en zijn dus ISA-compliant.

Invoering ISA's

- **Zijn er volgens u voordelen aan de implementatie van de ISA's verbonden?**

Er is nu een duidelijk kader voor alle landen. In alle landen gelden dezelfde normen om de audit uit te voeren. Hierbij worden de minimumvereisten hoger gezet dan bij de vorige controlenormen. Dit brengt met zich mee dat de kwaliteit stijgt.

- **Zijn er ook nadelen?**

Ja, de implementatie van de ISA's kan met zich meebrengen dat het voor kleinere bedrijven (als klant en als auditkantoor zelf) te complex is omdat de ISA niet aangepast zijn aan de grootte van de onderneming.

- **Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's?**

Het is zeker een positief punt dat deze evolutie er is gekomen.

- **Hoe heeft jullie kantoor de verplichting van de ISA's gevoeld? Is er voor jullie iets veranderd? Welke auditkantoren voelen dit volgens u het meeste en hoe?**

Voor ons is er niets veranderd daar wij reeds langer werkten met internationale regelgeving. De ISA 720 die stelt dat de auditopinie van de OOB's worden aangepast gaan we wel voelen. Men moet dan alle risico's beschrijven die een klant kan hebben. Dit is niet altijd een makkelijke zaak voor de bedrijven en de revisoren. Dit is dus een trade-off.

De impact is het meeste voelbaar op gebied van de elektronische data. IT staat nu veel meer centraal en er worden meer en meer gegevens elektronisch verwerkt.

Vergelijking ISA's – Algemene Controlenormen

- **Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?**

De grote verschillen bevinden zich op het vlak van IT. Er moeten dan ook meer gegevens verwerkt worden. Daarnaast is er ook meer nadruk op steekproefcontrole en de interne controle. Vroeger werd er veel meer substantief getest en werd de interne controle meer verwaarloosd. Bij de ISA's is het verplicht dat men ook naar de interne beheersing kijkt.

- **Welk verschil inzake frauderisico bestaat er volgens u tussen de Algemene Controlenormen en de ISA's?**

Een auditor gaat nooit actief op zoek naar fraude. Maar toch moet een auditor voldoende aandacht besteden aan die interne controle die ervoor zorgt dat fraude en het frauderisico beperkt blijft. Bv. bij revenue recognition, en dat komt wel voor, kan men de manuele boekingen bekijken en vooral deze in het laatste kwartaal. Indien nodig kan men dan nog ingrijpen.

- **Hoe zullen bedrijven die voordien met Algemene Controlenormen werkten en nu via de ISA's moeten werken zich moeten aanpassen (als onderneming) volgens u?**

Men zal meer aandacht moeten geven aan die interne controle en de bijhorende risico-evaluatie. Ook ziet de auditopinie er anders uit als voorheen.

Daarnaast is het van belang dat hun software wordt aangepast aan de internationale normen.

- **Hoe hebben revisoren zich persoonlijk moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?**

Het IBR heeft hier zeker in geholpen en heeft redelijk wat begeleiding gezien.

- **Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?**

De werkbelasting is zeker significant gestegen doordat er meer aandacht wordt geschonken aan risico-evaluatie en interne controle en ook moet er veel meer gedocumenteerd worden.

- **Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven?**

Ik verwacht dat de kleinere auditkantoren de prijs moeten hoger zetten om eruit te komen. Op lange termijn verwacht ik zelf dat de kleinere kantoren ofwel samengaan ofwel uit de markt gaan, willen ze conform de wetgeving blijven werken.

Bijlage 6.2. Interview EY - C. Beckers

C. Beckers werkt in het B4 kantoor EY, in de vestiging van Hasselt en is bedrijfsrevisor sinds 2011.

Algemeen

- **Welke normen gebruikt jullie kantoor specifiek? Zijn dat enkel de ISA's of is dit meer een uitgewerkte set die wel conform de ISA's zijn (een eigen auditmethodologie)?**

Wij hebben de EY GAM (EY Global Audit methodology). Deze worden reeds jarenlang toegepast en ook aangepast aan de normen en die is eigenlijk op zich

iets strenger als de ISA's en ook de US GAAS om zo te vermijden dat iemand dingen niet doet die hij eigenlijk zou moeten doen.

Invoering ISA's

- **Stijgt door het invoeren van de ISA's de geloofwaardigheid in het beroep en/of wordt de vergelijkbaarheid vergroot volgens u?**

Als we kijken naar de klant en het werk dat wij ervoor doen denk ik niet dat de klanten er meer vertrouwen in hebben, aangezien de auditwerkzaamheden niet zoveel verschillen als voor de invoering. Dus voor onze klanten heeft dit geen impact gehad op de perceptie naar de geloofwaardigheid van de auditor. Klanten waarvan wij de commissaris zijn hebben natuurlijk vertrouwen in ons anders zouden ze natuurlijk geen klant meer zijn van ons. Daarnaast is het ook positief dat het internationaal meer gestandaardiseerd wordt. In België hadden wij natuurlijk onze eigen regels terwijl nu toch heel wat bedrijven in een internationale context werken en daardoor is het ook veel beter dat in alle landen dezelfde standaarden gelden. Dat is natuurlijk het grote voordeel. En natuurlijk ook dat de lat nu iets hoger wordt gelegd.

- **Is de kwaliteit van de audit ook gestegen door deze ISA's of gaat het louter om de uniformiteit?**

Nee, ook de audit in het algemeen is er beter op geworden. Iedereen werkt nu met dezelfde regels. Ik vind het wel goed dat die Belgische normen eruit zijn gegaan. Het is logisch dat er concurrentie is maar als er concurrentie is waarbij de ene 100 denkt te moeten factureren en de andere 20, dan klopt er iets niet. Het is niet dat er zo een grote winstmarge opzit dus dat wilt zeggen dat er toch serieus minder werk wordt gedaan. En nu met de ISA's als je het werk wilt doen, kost dat een zekere tijd, dus dan is dat wel beter dat de lat wel wat omhoog gaat. Nu moet er natuurlijk nog een controleorgaan komen om dit zover te controleren. Het IBR controleert dit wel maar zo een orgaan zoals in Nederland of in Amerika (PCAOB) dat hebben wij niet.

- **Zijn er ook nadelen?**

Voor ons als groot kantoor ondervinden wij eigenlijk geen nadelen hiervan. In een kleiner kantoor neemt het wel een stuk de flexibiliteit en beoordeling van de revisor weg. Ik denk ook dat de pragmatische audit aanpak waarbij de risico's aangepakt worden waar niet zozeer elke kleine stap zo gevolgd wordt. Hier is dat dan wel voelbaar.

- **Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's?**

Ja, ik beschouw dit wel als iets heel positief gegeven daar de uniformiteit behoorlijk gestegen is. Het is niet zo dat er helemaal niets is gewijzigd. Bij de auditwerkzaamheden is er niet heel veel gewijzigd maar wel in de auditrapporten zelf volgens de nieuwe norm en het ICCI heeft daar een aantal richtlijnen rond uitgebracht. De auditopinions zien er dus wel anders uit. Ook de bijzondere verslagen die een commissaris moet doen zijn ook veranderd. Hier is wel hard aan gewerkt in België.

- **Hoe heeft jullie kantoor de verplichting van de ISA's gevoeld? Is er voor jullie iets veranderd? Welke auditkantoren voelen dit volgens u het meeste en hoe?**

Voor ons is er weinig veranderd door de invoering van de ISA's. Dus ik denk dat inderdaad de kleinere kantoren hier meer "last" mee hebben dan de grotere kantoren waar de invoering van de ISA's op zich weinig of geen impact heeft op de auditwerkzaamheden.

Maar daarnaast is er wel de ISA 720. Dit gaat over de auditverslagen voor OOB's, dus de publieke entiteiten, o.a. de beursgenoteerde ondernemingen. Daar gaat het auditrapport fundamenteel wijzigen ook in België vanaf volgend jaar. Daar zijn wij momenteel heel hard mee bezig om daarover na te denken hoe we dat het beste kunnen aanpakken. Bij het vorige standaardrapport was alles nogal vrij basic en was elk rapport min of meer hetzelfde was. Aan de titel zie je reeds welk soort verklaring het was (goedkeurende, afkeurende, voorbehoud, ...) en de rest van de tekst is eigenlijk bij elke klant min of meer hetzelfde alleen eventueel bijkomende vermeldingen (bij bv. kleinere inbreuken tegen de vennootschapswetgeving). Vanaf volgend jaar gaan de auditrapporten veel specifiekere zijn, met name voor de klant zelf moeten we aangeven wat de significante auditrisico's zijn en ook hoe we die aangepakt hebben, dus heel uitgeschreven. En dat is toch een grote wijziging die we zeker gaan voelen. Daar moeten we ook nog hard over nadenken hoe we dat kunnen aanpakken. Normaal zijn de auditrapporten standaard, maar moesten er toch wijzigingen zijn (bv een voorbehoud schrijven of een toelichtende paragraaf) dan wordt die intern eerst nog gecontroleerd door een intern departement bij ons waar ik ook bij betrokken ben. En deze auditrapporten van OOB's gaan allemaal gewijzigd worden, dus er gaat geen enkel standaardverslag zijn, dus daar gaat wel een hele hoop extra werk bij komen kijken. We zijn daar dan ook nu al mee bezig om dat allemaal

voor te bereiden. In Nederland was het dit jaar al van toepassing. Dit rapport begint onmiddellijk met de verklaring waar dit bij het vorige rapport pas helemaal op het einde werd omschreven. Dan bekijkt men hoe men daartoe is gekomen en volgens welke normen. En dan is het heel belangrijk om door te geven wat de kernpunten van de controle zijn, en meer specifiek een beschrijving voor die klant met een samenvatting van de uitgevoerde controlewerkzaamheden. Zo heeft men bijvoorbeeld een key audit risk het testen van goodwill. En specifiek over dit risico beschrijf je het risico zelf en ook wat je eraan gedaan hebt zodat men toch gerust is dat alles ok is met de jaarrekening. Dus dat is toch niet zo evident om dit voor elk bedrijf te gaan omschrijven. Het betreft wel de jaarrekeningen en auditrapporten van publieke entiteiten en deze worden toch beduidend meer bekeken als de andere. Om eerlijk te zijn vind ik dit toch een vrij vergaande stap. Zelfs de materialiteitsgrens zou meegedeeld kunnen of moeten worden. Als commissaris mag je ook geen informatie geven die niet door de Raad van Bestuur wordt gegeven. Dus dat is dan wel een dunne lijn. Ik weet niet of dit echt een meerwaarde is voor de lezer. Indien de lezer aandelen wilt kopen, wil hij gewoon weten of het goed gaat met de onderneming. Hij gaat er gewoon vanuit dat de controle goed is uitgevoerd maar heeft er ook niet veel aan om te kijken hoe deze is uitgevoerd. We zijn dit intern reeds aan het voorbereiden, en maken ook reeds een oefening voor alle OOB's die we op dit moment hebben. Zo laten we deze dan al een rapport schrijven alsof het nu al van toepassing zou zijn. Maar dit blijft dan wel voor intern gebruik en om de klant te waarschuwen voor deze verandering. Terwijl de invoering van de ISA's zelf weinig tot geen impact heeft gedaan, gaat deze verandering zeker wel een impact hebben die van toepassing gaat zijn vanaf 2016. Het IBR heeft er tot op heden nog steeds geen richtlijnen over uitgegeven. De invoering van de ISA's waren ook eerst van toepassing op de OOB's en daar heeft het IBR reeds geruime tijd op voorhand richtlijnen voor uitgegeven hoe men hier mee moest werken en hoe men deze kon implementeren terwijl men hier nu nog niets van hoort. Dit zal er wel komen maar alleszins niet snel. Het gaat dus te laat zijn om op te wachten dus we ontwikkelen dit zelf. We hebben wel het voordeel dat we een groot netwerk hebben. In Nederland was het dit jaar al van toepassing dus hier krijgen wij dan we de juiste informatie van, zoals toepassingen en voorbeelden. We hebben ook reeds een hele database opgesteld van Key Audit Matters van wat dat dan was bij andere entiteiten om zo een idee te krijgen hoe diepgaand dat dit moet zijn. Het gaat natuurlijk zo beknopt mogelijk proberen gemaakt worden.

Het IBR controleert ons wel maar we hebben ook interne reviews waarbij iemand van EY uit een ander land naar ons komt en ons gaat controleren en daar wordt de lat ook heel hoog gelegd. En van daaruit vertrekkende waren de nieuwe ISA's zelf geen grote verandering voor ons behalve het auditrapport van de OOB's dan vanaf volgend jaar.

Vergelijking ISA's – Algemene Controlenormen

- **Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?**

Vooraf de concrete documentatievereisten zijn een belangrijk verschil. Dit was bij de controlenormen veel vager en hier kon men af en toe nog wel iets weglaten waarbij de ISA's veel strikter zijn. Men moet veel meer beschrijven en documenteren wat men heeft gedaan en hoe men dit heeft gedaan. Zo heeft het IBR ook een document uitgebracht dat vergelijkt welke ISA standaard welke controlenorm eigenlijk overneemt.

- **Welk verschil inzake frauderisico bestaat er volgens u tussen de Algemene Controlenormen en de ISA's?**

In de normen stond er specifiek dat de commissaris nooit actief op zoek moest gaan naar fraude. Men moest er wel rekening mee houden en als men indicaties had dan moest men het wel uitzoeken maar men had geen verantwoordelijkheden voor het actief opzoeken van fraude. Dit is nu nog niet echt het geval maar men moet er wel veel meer rekening mee houden bij het auditen dat het zou kunnen gebeuren maar het effectief zoeken naar fraude is een ander beroep, waar wij ook een aparte afdeling voor hebben.

- **Hoe zullen auditkantoren die voordien met Algemene Controlenormen werkten en nu via de ISA's moeten werken zich moeten aanpassen volgens u?**

Als groot bedrijf is het makkelijk om via het netwerk templates en programma's te voorzien en te maken. Maar als kleinere revisor is dit heel moeilijk om dit zelf te doen. De tijd die je hierin steekt om dit te maken kan je niet in de klant steken. Als je groter zijn dan kan je de indirecte uren veel meer verdelen of al uw klanten, maar als kleinere revisor is dit minder mogelijk. Kleinere kantoren, hebben hun auditmethodologieën en werkprogramma's zeker moeten aanpassen. Deze gebruiken ook meestal kleinere standaardprogramma's. Maar ik heb gezien dat daar ook softwarefabrikanten zijn op in gesprongen en standaard werkstappen

hebben ontwikkeld die wel aan de ISA's tegemoet komen. Maar ik denk wel dat het een serieuze impact heeft op deze kleinere kantoren.

- **Hoe hebben revisoren zich moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?**

Ook wanneer ik met deze mensen praat is dit een serieuze verandering. Maar het IBR heeft hier ook zeker veel in geholpen. Ze hebben opleidingen voorzien en veel documentatie bezorgd. Ze hebben ook de ISA's vertaald naar het Nederlands. Ze hebben schema's opgesteld welke oude normen zijn vervangen door welke nieuwe norm. Ze hebben een heel boekje voorzien hoe het commissarisverslag moet wijzigen. Nu in dit boekje staan er ook nog onjuistheden of dingen die niet meer up-to-date zijn. Hier zijn al wel al interne discussies rond geweest. Dus dit zou nog wel eens aangepast mogen worden aangezien sommige bedrijven misschien enkel dit boekje volgen. Maar over het algemeen hebben ze wel een goede begeleiding voorzien.

Intern bij ons heeft trouwens ook iedereen ISA-testen moeten doen. Dit gebeurt niet elk jaar maar met de verandering hebben we dat voor het auditseizoen wel gedaan. Elk individu kreeg een opleiding en daarna moesten deze dan testen afleggen waar hij/zij op geslaagd moest zijn.

- **Ziet de audit op zich er anders uit volgens u? Moeten er meer of andere procedures gedaan worden?**

Bij ons heeft dit sowieso geen wijzigingen teweeg gebracht aangezien wij al werkte met de GAM, die altijd in overeenstemming zijn met de ISA's en ook met de US GAAS. Maar men zou wel dezelfde controleverklaring moeten verkrijgen met beide standaarden. Indien men met de Algemene Controlenormen tot een goedkeurende verklaring komt als resultaat, zou het me wel straf lijken indien er opeens met de ISA's een voorbehoud zou zijn. Op zich kan men dat niet voorspellen, want misschien had men meer werk gedaan of andere werkzaamheden maar normaal zou dit niet het geval mogen zijn dat men een andere verklaring verkrijgt.

- **Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?**

Ja dit is wel een significante verandering, vooral wat betreft de documentatie dan. Vooral voor kleinere kantoren heeft dit een serieuze impact gehad.

- **Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven?**

Ik denk dat dat heel moeilijk is. Men kan het altijd proberen te verhalen naar de klant toe maar het is dan aan de klant om dit te aanvaarden of niet. Het is aan de revisoren zelf om uit te maken of de fees voldoende zijn om het werk wat ze moeten doen te dekken en indien dit niet het geval is moeten ze naar de klant gaan met het voorstel van het aantal uren dat ze nodig hebben en het bijbehorende budget. En dan is het aan de klant om dit te volgen of om dit niet te volgen en dus verder de markt op te trekken.

Bijlage 6.3. Interview PwC + lid Commissie Controlenormen van het IBR – D. Schockaert

D. Schockaert: Hij is bestuurder bij PwC Bedrijfsrevisoren. Hij heeft ook een academische functie; hij werkt als assistent aan de Vrije Universiteit Brussel. In zijn vrije tijd maakt hij ook een doctoraat over audit quality. Daarnaast is hij ook lid van de Commissie normen van de beroepsuitoefening van het IBR. In dit interview uit hij zijn persoonlijke opvattingen, niet deze van PwC.

Algemeen

- **Welke normen gebruikt jullie kantoor specifiek? Zijn dat enkel de ISA's of is dit meer een uitgewerkte set die wel conform de ISA's zijn (een eigen auditmethodologie)?**

Inderdaad, PwC heeft een eigen auditmethodologie waarin de ISA's zijn verwerkt. De lat wordt zelfs iets hoger gelegd dan de ISA's voorschrijven.

Invoering ISA's

- **Stijgt door het invoeren van de ISA's de geloofwaardigheid in het beroep en/of wordt de vergelijkbaarheid vergroot volgens u?**

Vanuit een academisch standpunt is dit inderdaad juist. Auditkwaliteit kan men definiëren als (en de General Accounting Office in de Verenigde Staten deed dit ook zo) compliance met auditing standards. Indien men de auditkwaliteit zo definieert, dan kan men de auditkwaliteit zo hoog mogelijk maken door u te richten op de verst gaande standaarden. En de standaarden die het meeste ontwikkeld zijn internationaal zijn de ISA's. Dus dat betekent dat op die manier de kwaliteit het hoogste kan zijn. Maar men kan zich uiteraard de vraag stellen of dit ook in de praktijk geldt. Men heeft in de academische theorievorming heel wat

achterliggende theorieën, bijvoorbeeld men heeft de signaling theorie en de agency theorie. En daar blijken dus mechanismen te zijn die de auditor een incentive blijken te geven om blijven te denken aan kwaliteit en dit gaat vrij ver. Mechanismen zijn bijvoorbeeld reputatie. Dit betekent dat een groot kantoor er alle belang bij heeft om zorg te dragen voor de portefeuille. Indien men theoretisch gesproken niet kwaliteitsvol zou presteren voor één engagement voor één cliënt, dan kan men voor andere entiteiten ook zijn reputatie verliezen, dus dit is geen incentive om dat te doen. Het is een positieve incentive om kwaliteitsvol te werken. Er is ook de incentive om rechtszaken te vermijden. Dat is de hele theorie omtrent due care benchmarks; hoe gaat een rechtbank omgaan als iemand voor de rechter komt als auditor en welke verdediging heb je. De beste verdediging voor een bepaald regime van due benchmarks is dat je kan verwijzen naar auditstandaarden. Het derde mechanisme en volgens mij ook het belangrijkste voor alle auditors is enforcement. Dat betekent dat je "regularly inspections" hebt en "enforcement". Ik denk dat er een combinatie moet zijn van de toepassing van de standaarden en van de mechanismen. Ofwel doe je dat spontaan, zoals reputatie. Voor het vermijden van conflicten kun je kwaliteitsvol werk leveren. Het probleem bestaat wel wanneer je uitgaat van absolute garantie en men levert een redelijke mate van zekerheid, dan kan men u voor de rechtbank vragen omdat men meer verwacht had en men heeft een geval van fraude niet ontdekt, ook al was dat van niet-materieel belang. Dan zit men wel op het domein van de irrationele verwachtingen oftewel de verwachtingskloof. Hier kan men als auditor weinig aan doen. In de standaarden heeft men mijn volledige steun, dat is een element van kwaliteit. Maar er moeten ook enkele mechanismen (monitoring mechanismen) zijn die ervoor zorgen dat het ook kwaliteitsvol is.

- **Is de kwaliteit van de audit ook gestegen door deze ISA's of gaat het louter om de uniformiteit?**

Hier is in België nog geen onderzoek naar gedaan. Zo zou men eigenlijk enkele dossiers en engagements moeten inkijken in de pre-ISA periode in België en een post-ISA periode. Mijn verwachting is dat de toepassing van de ISA's, als het correct is gebeurd, leidt tot een hogere risico-inschatting, in het bijzonder risk of material misstatement due to fraud (accounting estimates, related parties). Dit kwam eigenlijk vrij weinig aan bod bij de oude standaarden. Daarnaast is ook de communicatie naar those charged with governance belangrijk. Hier zijn er fundamenteel een aantal requirements die hierover handelen. En al die punten zijn punten die door IFIAR genoteerd worden in hun laatste verslag als fundamentele deficiënties in audit quality van listed entities of OOB's. Dus dat

betekent dat dat indicaties zijn dat een verschuiving naar ISA eigenlijk een verschuiving zou moeten zijn naar een betere kwaliteit. Naast de monitoring mechanismen is er ook nog één maar. Het hele fundamenteel probleem bestaat erin dat mensen eigenlijk denkende wezens moeten blijven. De auditor, of hij nu de partner is die ondertekent of een starter, moeten blijven denken en die hun verstandelijke vermogens zodanig kunnen toepassen dat ze hun professional judgment aanscherpen doorheen hun carrière, dat ze hun professional skepticism toepassen, dus dat ze eigenlijk niet in slaap gewiegd worden door het gebruik van geautomatiseerde tools. Want het risico bestaat dat door het gebruik van dergelijke tools dat men denkt dat de tool gaat denken in plaats van de mens. En dit is het risico wat in België over heel het beroep bestaat. Men moet ervoor zorgen dat de auditor die onderzoek doet naar het getrouw beeld van de jaarrekening dat die altijd openstaat voor het principe "What can go wrong?". Dat is het hele idee van professional skepticism, dat men telkens moet bedenken wat er verkeerd kan lopen met een transactie, balanstotaal, rubriek, saldo, ... of wat er verkeerd kan lopen met bepaalde beweringen (volledigheid, rechten en verplichtingen, ...). Maar indien met dat risico wegdenkt onder de hypothese dat dat risico niet voorkomt geloof ik erin dat de invoering van de ISA's zal leiden tot een verhoging van de audit kwaliteit in België.

- **Zijn er volgens u nog andere voordelen aan verbonden?**

Men heeft één algemeen voordeel. De auditor komt eigenlijk in een setting van principaal en management en zit er eigenlijk een beetje tussen als externe agent om onderzoek te doen naar het getrouw beeld van de jaarrekening. Dit betekent dat er dus ook vertrouwen gesteld wordt in die functie of zou moeten gesteld worden en dat gaat afhangen van de wijze waarop de persoon dat vertrouwen waard is. En door de ISA's toe te passen creëert men eigenlijk een nieuw element van vertrouwen. En dat staat of valt met de problemen die er in de praktijk kunnen zijn. Dus die vertrouwenspersoon kan sterker staan door de invoering van de ISA's (more credible auditing standards). Door het wegwerken (via de agency functie) van de informatie asymmetrie tussen principaal en het management gaat hij eigenlijk een bijdrage leveren tot de efficiënte allocatie van middelen (economische allocatie). Dit is belangrijk om ervoor te zorgen dat het onderscheid blijft bestaan tussen kwaliteitsvolle dienstverleners en de niet-kwaliteitsvolle dienstverleners. Dit is eigenlijk het probleem van productdifferentiatie. Zo kan men eigenlijk op een markt blijven waar men kan blijven kiezen voor een lokaal kantoor (goed en klein) maar voor een opdracht die aangepast is aan het kantoor. En anderzijds is er de markt voor de grote multinational die eigenlijk niet

tevreden is met een klein kantoor en die consistente (in de mate van het mogelijke) kwaliteit wereldwijd wilt, dus die ook de minimumleer van ISA wereldwijd heeft. En door deze multinationale approach gaat men ook in België die audit kwaliteitsvol ten einde brengen, niet alleen lokaal maar ook naar het belang van de geconsolideerde jaarrekening toe. En ook daar is economische allocatie belangrijk en dit laatste (internationaal) is nog belangrijker dan eigenlijk het zuiver nationale.

Iemand van een klein kantoor kan zich bijvoorbeeld afvragen waarom die standaarden internationaal moeten zijn omdat deze kantoren ook geen internationaal cliënteel hebben. Men leeft eigenlijk voor het cliënteel waar men diensten aan levert.

Die kwaliteit zal staan en vallen met een andere dimensie, namelijk het probleem van onafhankelijkheid. Men heeft niet alleen de techniciteit van het detecteren van material misstatements in de jaarrekening, maar ook de vraag of men voldoende objectief en onafhankelijk kan werken. Als men een materiële fout ontdekt moet men dit ook reflecteren in de opinie over het getrouw beeld. En daar heeft men dan de andere dimensie: Hoe onafhankelijk blijft een kantoor tijdens een audit? Er gaat wel heel wat veranderd worden want er is ook een nieuwe Belgische wetgeving daaromtrent op komst. Dit gaat ervoor zorgen dat deze dimensie ook belangrijk is in het kwaliteitsdebat.

- **Zijn er ook nadelen?**

Ik zou niet zozeer zeggen nadelen maar vanuit het beroep (horende bij de Commissie Normen van het IBR) hoor ik wel vaker dat men een beetje het aspect van de "scalability" mist. Scalability betekent dat men de set van standaarden moet kunnen toepassen in een concrete situatie, die misschien geen grote entiteit is maar een kleine entiteit met een niet geformaliseerde interne controle, waar men de judgment moet toepassen of de interne controle geloofwaardig en betrouwbaar is om zo het substantief testen te beperken. Vaak is dit niet het geval aangezien er weinig tot geen interne controle is om op te steunen. Dat geeft allerlei problemen en vragen naar scalability toe. De vraag van de kleine auditkantoren is of men de standaarden niet "scalable" maken. De standaarden bestaan nu uit iets meer dan 1000 bladzijden die door het instituut zijn vertaald naar de verschillende talen van het land. Maar kunnen die standaarden herleid worden tot een set die bij wijze van spreken tot een one-pager kunnen worden samengevat? Dit antwoord moet zijn: NEE. De ISA's verwachten dat die van toepassing zijn op alle entiteiten, maar men moet wel zodanig clever zijn in de approach dat men ook geen dingen doet die eigenlijk nutteloos zijn. Bv, wanneer

men voor de kleine entiteiten een hele reeks afwezige interne controles hebt, dan kan men de vragenlijst (ongeveer 60 vragen) voor interne controle blijven invullen dat die bepaalde interne controle niet aanwezig is. Mensen die uitgaan van vragenlijst worden overstelpt met werk omdat men het gezond verstand ondermijnt. Dus ook daar is de vraag hoe men de audit praktisch gaat uitvoeren. Gebeurt dit vanuit het verstandig nadenken of gaat men uitgaan van een vaste vragenlijst waar men verkeerdelijk vaststelt dat alle risico's die men kan tegenkomen in de praktijk te vatten zijn in een lijst? Een belangrijk element van kwaliteit is de professional skepticism en dit vraagt dat men gaat nadenken wat er verkeerd kan lopen in de omstandigheden die idiosyncratisch zijn voor die betrokken entiteit voor dat betrokken jaar. Ieder jaar is dit anders en voor elke entiteit is dit ook anders. Dus als men daar met standaardvragenlijsten gaat werken gaat men riskeren om tijd te verspillen aan niets dat van waarde is en dat je eigenlijk "the eye of the ball game" niet meer hebt, dan heb je de visie niet meer op de essentie van de zaak. En dus vraagt men ook aan het instituut of men dit "scalable" kan maken. Er komt binnenkort ook de vraag aan dhr. Kris Peeters om hier iets van in het Wetboek van Vennootschappen op te nemen in verband met "scalability". Het standpunt is duidelijk dat men de standaarden niet nog een keer moet gaan samenvatten. Maar ik begrijp wel dat wanneer men als kleine structuur iets wil implementeren, dat men dit zo simpel en beknopt mogelijk wil houden. Maar sommige zaken zijn eenmaal niet simpel en moet men kwalitatief breed genoeg beschouwen. Het is niet alleen een kwestie van pagina's tekst lezen maar een kwestie van een approach te hebben en ook te beschikken over een tool die u in staat stelt om compliant te werken. En dat is één van de problemen die België heeft. Het Instituut is samen met een aantal mensen aan het werken om een reeks van vragenlijsten te ontwerpen die als begin dienen. En het is dan de vraag in hoeverre dit instrument genoeg gevorderd is. En indien kantoren zich scharen achter een dergelijke tool, dan is dit ook wel een kwalitatieve tool. Als grotere structuur heeft men natuurlijk het geluk om die tool vanuit internationale hoek te kunnen gebruiken, deze moet men dan niet zelf uitvinden.

- **Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's?**

Ja, al was het maar omwille van het feit dat de vorige standaarden een beetje gedateerd zijn. De initiële gaan terug tot 1977, dat was de eerste versie van de Algemene Controlenormen. En die standaarden zijn in de laatste 30-40 jaar niet zo heel veel gewijzigd. De laatste fundamentele wijziging die ik mij herinner was

in 2006 waar men eigenlijk gezegd heeft dat men verplicht is een rep letter (management representation letter) te vragen voor de controle van de jaarrekening. En die rep letter was internationaal (ISA 580) reeds lange tijd vereist. Hetzelfde is het geval met de engagement letter. In Belgische standaarden was dat niet heel expliciet gezegd geweest. En dit heeft men dan wel erin gestoken in 2006. Men heeft er goed aan gedaan van eind 2012 voor OOB's de ISA's te voeren en eind 2014 voor alle audits. Er is wel nog het volgende probleem. Vandaag de dag zijn de ISA's internationaal en die stoppen niet met evolueren. We hebben opnieuw ISA's (de nieuwe clarified ISA's) die vanaf eind 2016 zullen toegepast worden (op boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2016) en we hebben ook de key audit matters paragraaf. Dus dit is ook weer een nieuwe set van standaarden en ook nieuwe informatie in het auditor's report. Terwijl in België zitten we nog altijd met de standaarden van 2009 die internationaal van toepassing zijn vanaf 2010. Dus als men vergelijkt 2016 versus 2010, dan is dit 6 jaar verschil. Dit is het enige probleem wat er nu is, dat het actueel nog altijd een verschil is. Maar ook daar is men hard aan het werken om die kloof te overbruggen.

- **Hoe heeft jullie kantoor de verplichting van de ISA's gevoeld? Is er voor jullie iets veranderd? Welke auditkantoren voelen dit volgens u het meeste en hoe?**

Haast onbestaande. Ik denk dat de structuren die een internationale oriëntering hebben dat als internationale benchmark gebruiken als een soort van minimum guideline intern binnen het netwerk. En bovendien krijgen deze vanuit datzelfde netwerk ook de controle of ze dat ook goed toepassen. Dat heeft men niet in een kleine structuur waar vaak geen sprake is van een netwerk en waar men geen druk vanuit het netwerk heeft. Grote structuren in het algemeen beschikken over meer geavanceerde technieken/tools en ook over audittools (geautomatiseerd in de meeste gevallen). En zij hebben een methodologie "guide" die gebaseerd is op de clarified ISA's. Die clarified ISA's zijn herschreven 2008-2009 en zijn van toepassing vanaf 2010 internationaal, dus de jaarrekening eindigend na 15 december 2010. En die standaarden zijn zo geschreven dat men "objective requirements" en "application guidance" heeft. Dat is het begin van de methodologie manual die wereldwijd door alle kantoren worden gebruikt. Dus de grote structuren hebben jarenlang, zelfs voor het clarity-project, hun eigen methodologie manual gehad en sedert het moment dat de clarified ISA's er gekomen zijn, zijn die manuals iets meer hierop afgestemd en zijn de structuren misschien iets meer vergelijkbaar dan vroeger. Dus dit is een goede zaak geweest

voor het beroep omdat men de methodologie manuals en de tools op elkaar heeft afgestemd die men in de praktijk toepast en uiteraard hebben de grotere structuren heel wat meer mogelijkheden tot consultatie omdat men hier men meer mensen en dus ook met meer kennis ter beschikking heeft. Als sole practitioner ben je uiteraard alleen en moet men dan op consultatie gaan bij een andere sole practitioner in de veronderstelling dat die dan kwalitatief goed genoeg is om een consultatie te geven. Hiermee wil ik niets negatiefs zeggen over deze sole practitioners. Er zijn zulke mensen die ook actief zijn binnen het IBR en die ook kwalitatief heel goed kunnen werken. Maar de setting en de beschikbaarheden zijn anders en ook de uitdagingen liggen ook anders.

Vergelijking ISA's – Algemene Controlenormen

- **Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?**

Ik heb er reeds twee vermeld, namelijk de nadruk op "those charged with governance", dus de communicatie naar een eventueel audit comité en de raad van bestuur. Daarnaast is ook de risico-inschatting in het algemeen een groot verschil en meer specifiek de risico-inschatting in een geval van fraude. We hebben in ISA de standaarden 540 (accounting estimates) en 550 (related parties) die verder gevorderd zijn dan in België. En voor 2014 hadden we in België geen ISQC1 terwijl die reeds sinds 2005 reeds internationaal bestond. Dus dat is een groot verschil. En hier kan men dan ook zien dat de kantoren in sommige gevallen zelf het voortouw kunnen nemen en niet moeten wachten op een officiële declaratie waarin staat welke standaarden van toepassing zijn. Maar men kan spontaan binnen het netwerk zeggen om een bepaalde standaard te volgen. De grote kantoren hebben er alle belang bij om een zo hoog mogelijke kwaliteit te onderschrijven. Het is dus belangrijk dat de "beste" leerlingen in de klas het goede voorbeeld geven. Indien dat niet gebeurt dan hebben we een probleem. In het andere uiterste hebben we het probleem van adverse selection. Dat betekent dat we een markt zouden hebben met allemaal audit service providers die geen kwaliteit leveren. En dat is het geval wanneer men geen mechanismen hebt zoals reputatie, inspection en enforcement die ervoor zorgen dat men als auditor onder druk komt te staan om kwaliteitsvol werk te leveren. Dat zijn belangrijke verschillen tussen de ISA en de normen in België.

Daarnaast benaderen de ISA's ook veel meer dan de Belgische normen dat men het professional skepticism moet gebruiken. Er is een vraag die men daar bij kan stellen, namelijk of de requirements zo uitgebreid zijn dat deze de professional judgment gaan overschaduwen. Men heeft een set van 1000

bladzijden tekst en wanneer mensen dit voor het eerst gaan lezen dan verschiet men hier van. Men print alle vertalingen ook nog af in Frans, Engels en Nederlands en men heeft 3000 bladzijden. Dat geeft de indruk dat dit een log geheel is maar als men de teksten echt leest en probeert te begrijpen dan ziet men dat in België reeds heel wat van die elementen geïncorporeerd zijn. Dus mijn onderzoek heeft uitgewezen dat van de volledige set van requirements 33 % niet opgenomen zijn in de vroegere (2013) set van Belgische standaarden waarvan eigenlijk 20% worden gelinkt aan thema's die IFIAR thema's noemt die wegen op de auditkwaliteit. Dus dat doet vermoeden dat de shift van standaarden van België naar Internationaal een switch van kwaliteit is als men compliant werkt. Of men ook compliant werkt, dat laat ik over aan dergelijke toezichtsorganen en inspecteurs. Men kan niet zomaar in een kantoor binnenwandelen en vragen om de auditfile in te kijken, deze zijn niet publiek.

- **Hoe zullen auditkantoren die voordien met Algemene Controlenormen werkten en nu via de ISA's moeten werken zich moeten aanpassen (als onderneming) volgens u?**

Vanuit het Instituut hebben we in 2003-2004 een vormingsprogramma opgezet. In het begin waren weinig mensen te vinden voor dit programma. Met enkele mensen hebben we toch enkele sessies gegeven voor enkele personen dat later uitgebreider is geworden. Ondertussen wordt dit wel door het beroep gedragen. Dus vormingen zijn heel belangrijk zodanig dat men weet wat de essentie van de ISA's omvat. Ten tweede is het ook zeker aan te raden om de ISA's te lezen. Een van de requirements van ISA 200 (paragraaf 18) zegt dat men eigenlijk de ISA's moet begrijpen. Er staat niet dat men ze moet lezen maar dat men ze echt moet begrijpen. Dus dat kan men niet zonder ze gelezen te hebben uiteraard maar men moet ook de intelligentie hebben zodat men begrijpt wat men leest. Dat zijn 2 belangrijke beginpunten: de vormingsprogramma's en het lezen van de ISA's. Een derde punt wat belangrijk is, is dat men kan beschikken over een goede audittool. Dat is heel moeilijk want er zijn niet zo veel audittools op de markt. Er zijn er 2 à 3 maar geen enkele van die audittools zijn geautomatiseerde audittools. Dus dat wil zeggen dat als men een bepaald risico inschat, dan legt men bij een geautomatiseerde audittool automatisch de link met het feit dat indien het risico significant is, dat men dan substantieve auditprocedures moet uitvoeren. Voert men die niet uit of documenteert men deze niet in het systeem, dan gaat het systeem automatisch zeggen dat er iets niet gedaan is. En gedurende de audit gaat men zien dat men nog iets moet doen vooraleer men naar de volgens fase van het programma kan gaan omdat dat blokkeert. Dus dat

geautomatiseerd programma probeert u te helpen om ISA-compliant te werken. In België is er eigenlijk niet zo een programma, internationaal wel. Dus mocht ik een sole practitioner zijn, zou ik meer geïnteresseerd zijn in zo een geautomatiseerd programma en de vraag creëren op de markt en als er vraag is voor zo een product zal er op termijn ook een aanbod komen. Het zal niet vanuit een groot kantoor komen want die hebben reeds zulke tools vanuit het netwerk. Die hebben ook hun eigen expertise die ze liever niet delen. Maar de andere kantoren kunnen ook toegang hebben tot bepaalde informatie. Zo schrijf ik ook meerdere artikels over het verschil tussen de ISA's en de Belgische controlenormen die ook worden geraadpleegd door veel beroepsbeoefenaars. Maar men moet het dan toch nog doen in de praktijk en dus zou ik ook wel veel belang hechten aan zo een tool. En tenslotte zou ik het ook als sole practitioner ook nog belangrijk vinden in welke mate ik mijn judgment zou kunnen blijven uitoefenen. Dus los van de requirements en los van alles wat men moet documenteren moet men het gevoel blijven hebben dat men weet waarover de audit en die file juist gaat. Dat staat ook volledig los van de tool die men gebruikt maar is eerder het principe dat men begrijpt waar de betreffende entiteit mee bezig is (understanding of the entity). Dit is heel belangrijk want als men dit niet heeft, dan heeft men sowieso geen kwaliteit. Als men dit als signing director/partner niet weet, dan weet dit niet van het team. Men heeft de taak en de verplichting om die kennis te hebben. Men heeft natuurlijk heel wat mensen in uw team die u daarbij kunnen helpen maar op het einde moet iedereen zelf ook weten (ook als sole signing practitioner) wat het dossier juist inhoudt. Dus dat zijn 4 elementen die belangrijk zijn en zonder de combinatie van die 4 elementen zie ik het niet echt gebeuren.

- **Hoe hebben revisoren zich moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?**

Het Instituut heeft reeds ver voor de invoering van de ISA's hierop ingezet. 2003-2004 was het eerste jaar dat wij dit ingevoerd hebben. Dat heeft in het begin niet zo veel succes gehad, er waren maar een aantal mensen die hier interesse in hadden. Maar toen was het ook nog geen verplichting en er was ook nog niet het vooruitzicht van een verplichting dus de mensen dachten dat het niet zo relevant was voor hen en dat ze nog voldoende tijd hadden. We hebben dan ook de boodschap gegeven aan de mensen die we kenden dat het er ooit wel zou aankomen. Ik herinner mij dat in 2006 de toenmalige voorzitter 5 circulaire

omzendingen heeft rondgestuurd naar de revisoren dat het er wel ziet aan te komen. Dus men kan niet zeggen dat men het niet wist. Het zat er aan te komen en nu is het er. Voor de rest staan wij in onze capaciteit binnen het Instituut ter beschikking om te zorgen voor de normen van de toekomst. Als revisor is het aan te raden om zich volledig in te zetten voor het beroep. Er zijn heel veel revisoren die dat doen want het zijn telkens dezelfde mensen die men op het Instituut terug ziet. Maar er zijn ook revisoren die dat niet doen. Daarom is het aan te raden om u aan te melden als lid van een bepaalde commissie zodanig dat men u kandidatuur kent en dat geeft u eigenlijk een forum waar men heel veel van kan leren. In al die jaren dat ik lid ben van groepen en commissies (als niet-revisor dan), heb ik ongelooflijk veel van andere mensen kunnen leren, en omgekeerd. Men creëert een forum waar men over kwaliteit kan redeneren en men kan denken wat de normen van de toekomst moeten omvatten om een bepaalde kwaliteit te kunnen bieden. Vele onder ons vinden het het beste om de ISA's gewoon in de landstaal te implementeren en niet te "recycleren" in stukjes en zo bepaalde stukjes wel te implementeren en bepaalde stukken niet. Men moest gewoon het hele pakket volledig implementeren en die weg heeft het Instituut dan ook gekozen. Dit is voor de eerste keer gebeurd onder voorzitter Berger in 2009 en dat is finaal goedgekeurd onder het nieuwe wettelijk regime door de Hoge Raad en de minister in april 2010.

- **Ziet de audit op zich er anders uit volgens u? Moeten er meer of andere procedures gedaan worden?**

Absoluut, zoals reeds vermeld is er een verschil in requirements in 33% van die vereisten ten opzichte van de vorige normen, dat is redelijk veel. Ik durf niet beweren dat al die requirements op elke audit van toepassing zijn, dat moet verder onderzoek nog uitwijzen hoe dat er in de praktijk nog uit ziet. Wat men wel ziet is dat er een heel aantal bijkomende requirements zijn, dus dat is wel een fundamenteel verschil.

- **Worden volgens u de regels voor de eenmalige opdrachten ook aangepast naar een internationaal karakter?**

Als men de wens zou horen van de beroepsbeoefenaars, dan denk ik dat er heel wat mensen zijn, en ook leden van de werkgroep binnen het Instituut en van de Commissie normen waar ik toe behoor, die willen (net zoals in Luxemburg) dat de standaarden voor bijzondere opdrachten af te stemmen op internationale principes. Momenteel wordt er een communicatie door het beroep voorbereid in het kader van enkele van die bijzondere opdrachten die te maken hebben met de

toepassing van international standards on review engagements. Dus dat is in de maak. We hebben enkele andere zaken nog in de wachtrij zitten maar dat is aan het groeien. De normen van vandaag zijn dit nog Belgische normen maar het zou wel een streefdoel zijn om te komen tot een internationale basis. Of dit later ook effectief het geval wordt, is afhankelijk van enkele conditionele factoren.

- **Vanaf volgend jaar verandert het controleverslag voor de OOB's? Is dit voor jullie wel een verandering?**

Internationaal is het zo dat de nieuwe ISA's (ISA 701 voor listed entities) pas in werking treden vanaf boekjaren na 15 december 2016, dus de traditionele boekjaren eindigend 2016 zullen eronder vallen internationaal gezien. Maar de vraag is of in België die internationale standaard automatisch van toepassing gaat worden. Er is daar een proces voor nodig. Het Instituut is momenteel in een fase om dat proces voor te bereiden. Het gaat allemaal afhangen van de vraag of dat op tijd gaat klaar voor een toepassing eind 2016. Want er is op het einde (zoals artikel 30 van de wet van '53 zegt) de goedkeuring vereist van de Hoge Raad en van de Minister van Economie. Dat proces is bezig en dat zal geëvalueerd moeten worden. Moest dat er toch ooit komen (ongeacht welk jaar) dan gaat die wel als effect hebben dat voor het eerst in de geschiedenis entiteit specifieke informatie in het commissarisverslag gaat staan. Jimmy the Boo van KPMG zegt dat investeerders het zeer belangrijk vinden deze specifieke informatie te krijgen. De rest is allemaal taalgebruik die redelijk gestandaardiseerd is in het verslag zegt men. Maar in die standaarden ziet men dat de toepassing ervan zou kunnen leiden tot meer informatie die vooral bij investeerders geliefd is. De vraag is of dit ook zo geliefd voor de mensen binnen de entiteit die meer informatie naar buiten zien gaan die vroeger privaat bleef. Het commissarisverslag wordt na verloop van tijd ook gepubliceerd bij de Nationale Bank en kan door iedereen geconsulteerd worden.

- **Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?**

Ik heb er geen zicht op hoe dit bij kleine kantoren juist gaat. Maar wat ik hoor daarover en wat men vanuit de cijfergegevens in de UK wel ziet is dat het allereerste jaar dat men onder ISA gaat auditen een verhoging in kosten met zich mee brengt van ongeveer 10 à 20 procent en soms zelfs 30 procent. Dat komt ook omdat het begrijpen van de entiteit een documentatiegolf met zich mee brengt in dat allereerste jaar en men moet die documentatie conform ISA 315 goed kunnen weergeven. Alle relevante componenten van de interne controle

moeten gedocumenteerd zijn. Dus dit moet ergens in uw auditfile zitten. Onder de Belgische normen is dit afgezwakt geweest in de zin van dat bepaalde dingen wel gedocumenteerd moeten zijn en bepaalde dingen niet. En nu heeft men in ISA 315 gezegd dat alle COSO gerelateerde elementen gedocumenteerd moeten worden. Dus men gaat de interne controle van alle kanten bekijken, complex en minder complex, expliciet en impliciet, formeel en niet-formeel tot en met het auditcomité en de "control consciousness" wat deel uitmaakt van de controle omgeving. AL deze dingen moeten goed overwogen worden en dat leidt tot het opblazen van uw documentatie en dus ook tot meer uren en meer kosten die men gaat hebben. En dus is de vraag of de kantoren hier tevreden mee zijn dat ze meer kosten hebben want het is helemaal niet zeker of men dit allemaal kan doorrekenen in de prijzen. Dat is niet zo evident.

- **Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven?**

Dat denk ik niet want de derde gebruiker van de jaarrekening heeft niet onmiddellijk een boodschap aan het feit dat hij meer moet betalen voor een audit. Men zou idealiter natuurlijk wel beloond willen worden voor de extra inspanningen die men levert maar het is niet zeker of de markt dat toelaat. Ik wil kantoren ook niet aanzetten tot dingen die ze niet mogen doen, inclusief het maken van prijsafspraken, dat is ten strengste verboden. Maar wat men wel kan doen, is academisch nadenken over productdifferentiatie. Ik geloof in een markt waar de klant zegt hoeveel men wilt betalen voor een audit en dan gaat men naar bepaalde kantoren en audits moeten kijken, waar volgens mij zeker een markt voor bestaat. En daarnaast is er ook de markt van de grotere, meer complexe entiteiten, de multinationals, waar er een andere markt voor bestaat. Men gaat daar niet per se naar dezelfde providers gaan kijken. Er is daar wel een verschil in marktsegmenten. Ik geloof erin dat er een verschil moet zijn met kwaliteit op de markt. Ook denk ik dat de ISA's met zich mee kunnen brengen dat het kwaliteitsverschil tussen die 2 segmenten doorheen de tijd kleiner zal worden en ik hoop dat het kwaliteitsverschil van die aard is dat er vroeger misschien mensen waren die de normen niet naleefden dat men nu in het hardere ISA regime die controle verder opdrijft en dat men de mensen en kantoren die niet kwaliteitsvol werken er uitpikt en dat men dus de nodige incentives geeft om wel die kwaliteit te leveren. Het is eigen aan een markt dat er altijd verschillende marktsegmenten zijn, dus productdifferentiatie is hier de beste optie en dat heeft men altijd wanneer men werkt met kwaliteit. En ISA geeft de uitzonderlijke gelegenheid om alles te bekijken van A tot Z hoe dit er zou moeten uitzien. Het enige dat ISA niet

zegt is hoe men dit in de praktijk moet uitvoeren want daar moet men de professional judgment voor gebruiken om te zeggen of een bepaald element van toepassing is of niet en zo komen we weer bij de term "scalability". Maar dat kan je niet oplossen door de 1000 bladzijden samen te vatten naar bijvoorbeeld 100. Maar men gaat telkens uit moeten maken welke van die 1000 bladzijden van toepassing zijn en dan komt men automatisch tot 100 pagina's en dat is een intellectuele inspanning die men zelf moet doen. En dat is vooral de uitdaging voor de kleinere structuren om die intellectuele uitdaging aan te gaan. Maar ik heb ook begrip voor hun situatie want sole practitioners moeten alles zelf doen en dit is wel een groot verschil. Als grote structuur heeft men het geluk om met veel te zijn die allemaal kunnen samenwerken en die een netwerk vormen van alle competenties die men nodig kan hebben.

- **Voor de implementatie was er een soort van spanningsveld tussen de grotere kantoren en de kleinere kantoren waarbij de grotere kantoren voor de implementatie waren en de kleinere meer contra. Waarom was dit het geval?**

Er bestond op dat moment een bepaalde perceptie dat de kleinere kantoren gekant zouden zijn tegen een implementatie van de ISA maar ik denk dat die perceptie onjuist was. Ik denk dat we achteraf allemaal ingezien hebben dat het invoeren van de ISA's nodig was. Het was ook geen geheim dat dit in de eerste jaren een significante verhoging van kosten met zich mee zou brengen en dus moet de bereidheid er zijn van alle kantoren (zeker van de kleinere) om alle files via ISA te laten gebeuren. Voor een klein kantoor die dat nog nooit gedaan heeft, leidt dit dus wel tot een significante hogere kost. Dus de vraag is of men ervoor kan zorgen dat een sole practitioner of een klein kantoor de tijd krijgt om de implementatie voor te bereiden en reeds te oefenen voor de implementatie. Daarom heeft men in de norm gezegd dat men dit pas zou doorvoeren vanaf de audits eind 2014 en voor de OOB's eind 2012. Dus men heeft een periode voorzien van 2 jaar voor de kleinere structuren om zich hierop voor te bereiden. En ook die investering kan je dan economisch afschrijven over een paar jaar. En ik denk dat dat ook gemaakt heeft dat de bereidheid gestegen is om die stap te zetten. Het was geen kwestie van slechte wil. Ook deze mensen hebben het beste voor met het beroep maar men natuurlijk ook over de implementatiemiddelen beschikken om die stap te zetten.

- **In welke mate wordt er toezicht gehouden dat de audits ISA-compliant verlopen?**

Dit is een zeer actuele vraag omdat er een huidig regime is en er is de verwachting van een nieuw regime. Er is een Europese verordening en richtlijn die momenteel wordt bediscussieerd, zeker met betrekking tot die opties in de verordening. Minister Peeters zal moeten komen met een tekst die moet worden omgezet in een wettelijke implementatie van de richtlijn met het al dan niet lichten van de 28 opties van de verordening. Dus dit wil zeggen dat er een nieuw regime komt. Het bestaande regime is helder. Men heeft een tweeledig regime. Je hebt een regime waarbinnen het Instituut en eigenlijk binnen een Commissie waar men over kwaliteit nadenkt waar men voorbereidend werk doet, waar men bepaalde dossiers gaat prepareren. Men gaat die aan de Raad van het Instituut voorleggen en die gaan na goedkeuring naar een toezichthoudend orgaan, de Kamer van Verwijzing en Instaatstelling (KVI / CRME). Die Kamer zal een eindbeslissing nemen over een bepaald dossier inzake discipline. Dus er is eerst een hele carrousel van commissies die rond discipline werken en de eindbeslissing neemt de KVI. Dat is het huidige regime. Het nieuwe regime zal tweeledig zijn waar er een Belgisch tak is en waar er na verloop van tijd ook een PCAOB tak zal zijn (US-tak). Voor de Belgische tak hebben we een presentatie van Minister Peeters eind vorig jaar dat hij tegen het beroep gezegd heeft dat hij eraan denkt een structuur te ontwikkelen waarbij bv. de FSMA meer verantwoordelijkheden krijgt. Er komt dus eigenlijk een soort van bevoegdheid van de FSMA die voor een deel gedelegeerd wordt naar een deeltak daarvan en de FSMA behoudt dan de eindverantwoordelijkheid over de werking hiervan. Dat wil zeggen dat dat gedeelte zal weggetrokken worden uit het IBR. Dus wij zijn hoopvol in verwachting van wetteksten die zullen uitleggen hoe dat proces in de praktijk eruit ziet.

Bijlage 6.4. Interview PwC - K. Vanstraelen

K. Vanstraelen werkt voor het B4 kantoor PwC en is bedrijfsrevisor sinds 2010.

Algemeen

- **Welke normen gebruikt jullie onderneming specifiek? Zijn dat enkel de ISA's is dit meer een uitgewerkte set die wel conform de ISA's zijn? In welke mate gebruikt u de ISA's?**

Wij hebben een auditmethodologie, PwC auditmethodologie, waar de ISA's eigenlijk worden in verwerkt zodat indien wij de elektronische fases creëren, dat

wij een heel werkprogramma kunnen creëren van start tot einde waarbij elke keer de methodologie als guidance wordt weergegeven zodat de mensen onmiddellijk weten wat ze kunnen en moeten doen waarbij ook telkens een referentie naar de ISA's wordt gemaakt. Elke keer dat er bijvoorbeeld een nieuwe update gebeurt (zo is er een ISA clarified geweest een aantal jaren terug) wordt ook die volledige guidance geüpdatet en wordt de manual herwerkt maar dan altijd in compliance met de ISA's.

Invoering ISA's

- **Stijgt door het invoeren van de ISA's de geloofwaardigheid in het beroep en/of wordt de vergelijkbaarheid vergroot volgens u?**

De schandalen zoals bij Enron of WorldCom gebeurden toen reeds bij de Big 5, de auditmethodologieën bestonden toen al. Dus ik denk niet dat deze wijziging daar iets aan zal veranderen. Dat ging toen voornamelijk over collusies tussen commissaris en het management, dat er werd meegegaan in een aantal dingen waarin men beter niet was meegegaan. Ik denk voor België dat de invoering van de ISA's voor de grotere kantoren niet echt een impact heeft. Ik heb men twijfels over het feit dat de geloofwaardigheid in het beroep wordt vergroot door deze wijziging. Mensen die niet weten wat het beroep juist is, die gaan het verschil ook niet kennen. Bij bedrijven bijvoorbeeld naar ondernemingsraden toe, die kunnen de verschillen van ISA's en andere normen niet of weinig kunnen inschatten. Ik denk dat de verandering het logisch gevolg is dat men geen audit kan hebben met 2 verschillende snelheden waarbij dat de ene, de kleinere auditkantoren, volgens de Belgische normen en aan de andere kant de grotere kantoren ook op Belgische normen rapporteren maar waar men wel het werk doet in compliance met de ISA. Een van de fundamenteën van de ISA is dat je eigenlijk alles documenteert en vastlegt in een dossier wat vroeger iets minder was, zeker bij de kleinere kantoren. Als je dan naderhand een probleem hebt kan je altijd terugvallen op wat je gedaan hebt. De ISA helpt daarbij de revisoren wel met wat men gedaan heeft en welke inschattingen dat er gemaakt zijn. Maar of dat nu de geloofwaardigheid van het beroep versterkt, daar ben ik toch wat genuanceerd over.

- **Is de kwaliteit van de audit ook gestegen door deze ISA's of gaat het louter om de uniformiteit?**

Dat denk ik wel. De ISA's zijn veel diepgaander dan de Belgische Controlenormen. Alles moet gedocumenteerd worden zodat nadien ook iemand kan controleren dat wat er moest gedaan worden ook daadwerkelijk is gedaan. Zo worden misschien

enkele mensen eraan herinnerd dat ze dingen moeten doen die ze voordien niet deden. Het is een proces van A tot Z waarbij men ook inschattingen maakt van de interne controle omgeving die in de ISA's veel uitgebreider zijn opgenomen. Hier moet men dan veel meer rekening mee houden wanneer een auditor bepaalt wat hij juist gaat doen in zijn audit: wat ga ik auditeren en wat zijn de risico's? Ook naar risico-inschatting toe, zijn de ISA's veel omvangrijker en uitgebreider dan de Belgische Controlenormen dus ik denk zeker dat dat bijdraagt tot de kwaliteit van de audit.

- **Zijn er volgens u nog andere voordelen aan verbonden?**

Het belangrijkste is dat iedereen nu uniform kan werken. Dat is belangrijk voor de stakeholders dat deze een opinie krijgen, onafhankelijk van welk kantoor dat de opinie komt omdat elk kantoor nu met dezelfde standaarden werkt. En ook internationaal gezien, dat iedereen met dezelfde standaarden werkt, dus men kan vergelijken.

- **Zijn er ook nadelen?**

De voordelen zijn tegelijkertijd ook het nadeel. De ISA vragen heel wat meer werk inzake documentatie en risico inschatting en van werk dat uitgevoerd dient te worden. Dit is niet altijd een toegevoegde waarde voor het auditverslag zelf maar wel voor nadien, om te controleren wat de auditor juist gedaan heeft. Het hele administratieve dat er bij komt kijken is voor de kleinere kantoren moeilijker te dragen dan voor de grotere kantoren die ook een andere kostenstructuur hebben dan de kleinere kantoren. En dus is dit moeilijker te volgen voor de kleinere auditkantoren. En dus is het ook de vraag of dit effectief zo gevolgd wordt of niet maar dat is iets anders. Maar het is alleszins niet evident voor kleinere kantoren.

- **Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's?**

Ja, dit is een positieve zaak.

Voor de invoering heeft men iedereen bevraagd naar zijn mening omtrent de ISA's. Elke revisor heeft dus zijn standpunten kunnen duidelijk maken. Ik denk dat de algemene tendens was dat de grotere kantoren hier natuurlijk voorstander van waren en dat de kleinere kantoren hier toch heel wat bedenkingen bij hadden. Dus er was een beetje sprake van een spanningsveld tussen die 2 groepen van kantoren. Het zou me dan ook niet verbazen dat de kleinere kantoren volledig tegen deze invoering van de ISA's zijn.

- **Hoe heeft jullie kantoor de verplichting van de ISA's gevoeld? Is er voor jullie iets veranderd? Welke auditkantoren voelen dit volgens u het meeste en hoe?**

Nee, PwC heeft hier helemaal niets van gevoeld doordat wij al langer werken met de ISA's. We zouden verwachten dat de kleinere kantoren de bijkomende kost die ze hadden zouden verhalen op de klanten uiteindelijk, maar we hebben niet de indruk dat dat al het geval is. Dan zou je eigenlijk een discrepantie hebben tussen de auditfees van de kleinere kantoren en de grotere. Voor de invoering was er een kloof tussen de audits die gebeurd waren met de ISA's en diegene met de Belgische controlenormen. Men zou dan verwachten dat deze kloof kleiner zou worden maar dit hebben we tot op heden nog niet kunnen vaststellen. Maar dit valt uiteraard nog verder af te wachten.

Vergelijking ISA's – Algemene Controlenormen

- **Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?**

Een groot verschil is de risico-inschatting en het bijbehorende documenteren van A tot Z vertrekkende vanuit de business van de klant met risico inschatting die het management maakt. Daarnaast is er de risico-inschatting die de auditor maakt en dan het werk dat daarop wordt gedaan. Ik denk dat dat iets is wat in de ISA's veel duidelijk beschreven staat en wat ook veeleisender is dan bij de Controlenormen. Naar fraude toe heeft de ISA's ook een specifieke fraudestandaard. Men had natuurlijk ook wel een fraudenorm/fraudedocument van het IBR bij de Algemene Controlenormen dat wel geïnspireerd was door de ISA. En daarnaast ook naar documentatie is er heel wat verschil, hoofdzakelijk dat deze veeleisender zijn.

- **Hoe zullen auditkantoren die voordien met Algemene Controlenormen werkten en nu via de ISA's moeten werken zich moeten aanpassen volgens u?**

Qua documentatie is dit wel een belastende bijkomende verplichting. Ik denk dat het IBR die impact wel een beetje laag hebben ingeschat maar in de wereld van de bedrijfsrevisoren hoor je toch vaak dat het voor hun vaak een extra last is die het IBR dan heeft proberen te vergemakkelijken want ze hebben een soort programma proberen uit te geven voor de kleinere kantoren om de ISA's te respecteren. Ze hebben zoveel mogelijk proberen te helpen maar het blijft toch nog steeds redelijk wat bijkomend werk.

- **Hoe hebben revisoren zich moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?**

Voor de kleinere kantoren is er heel wat begeleiding voorzien. Men kan bepaalde opleidingen volgen. Deze opleidingen worden ook vaak gegeven door revisoren van de B4 aangezien deze al gewoon zijn om met deze materie te werken. Maar het blijven natuurlijk heel wat standaarden dus men moet redelijk wat opleidingen volgen om hiermee vertrouwd te geraken. Maar het IBR helpt daar wel in. Uiteraard moeten de bedrijfsrevisoren zelf er ook wat voor zorgen dat ze up-to-date zijn. Men kan moeilijk een verklaring geven op basis van ISA's indien men onvoldoende kennis heeft. Dus het is ook de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor zelf om dit volledig te beheersen.

- **Ziet de audit op zich er anders uit volgens u? Moeten er meer of andere procedures gedaan worden?**

Ja naar interne controle toe zijn er aantal dingen die meer in detail worden bekeken zoals onder andere de risico-inschatting die komt van het management en die men daarna ook zelf moet evalueren. Dan moet je uiteindelijk de link maken met de testen die je wilt uitvoeren. Dit staat meer in detail beschreven bij de ISA's. En ook naar fraude toe en de afwerking van het dossier, de archivering is dit allemaal strikt vastgelegd wat er juist dient te gebeuren.

- **Zullen volgens u de regels voor de eenmalige opdrachten ook aangepast naar een internationaal karakter?**

Voor wettelijke opdrachten geldt er iets anders. Voor typisch belgische opdrachten zijn er wel nog enkele normen van het Instituut die gelden. Die invoering is in fases gebeurd. Maar de eventuele aanpassing die er zouden zijn of komen kunnen enkel van toepassing zijn voor de wettelijke opdrachten die niet beschreven worden in de ISA's en die dan zoveel mogelijk te laten gelijklopen.

- **Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?**

Ja, zoals reeds gezegd komt er hier veel meer documentatie bij te kijken en zijn de ISA's ook veel diepgaander en zal er dus ook extra onderzoek moeten gebeuren door de auditor dan bij de gewone Controlenormen.

- **Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven?**

Dat is eigenlijk de vraag die momenteel door meerdere bedrijven en revisoren wordt gesteld. Onze auditfees hebben daar geen impact van ondervonden omdat wij geen verschil zien met wat we vroeger eigenlijk deden maar men zou verwachten dat de kleinere kantoren hun extra kosten hierdoor zouden doorrekenen. Het Instituut geeft hierbij wel aan dat de bijkomende last beperkt is maar natuurlijk is de vraag ook of klanten hiervoor willen gaan betalen. De klanten zien hier soms geen "added-value" in dus zijn ze misschien ook niet bereid om hiervoor te gaan betalen. En als ze er niet voor willen betalen kan je dit ook moeilijk doorrekenen. Dat is ook zowat de moeilijkheid in de zaak.

Bijlage 6.5. Interview Anoniem

Deze revisor is lid van een B4 kantoor.

Algemeen

- **Welke normen gebruikt jullie onderneming specifiek? Zijn dat enkel de ISA's of is dit meer een uitgewerkte set die wel conform de ISA's zijn? In welke mate gebruikt u de ISA's?**

Wij werken met één vaste interne audit methodiek die van toepassing is voor ons audit netwerk wereldwijd. Hier werken wij al jaren mee en de ISA's zijn hierin volledig verwerkt. Wij zijn dus ten allen tijde 100 procent ISA-compliant. Deze methodiek bestaat wereldwijd voor al onze filialen behalve in de Verenigde Staten waar ze met een andere set werken (gebaseerd op US GAAS).

Invoering ISA's

- **Wat zijn de voordelen van de invoering van de ISA's?**

Door de invoering kan men de auditopinions die worden gemaakt door verschillende auditkantoren beter vergelijken. Dus de uniformiteit is zeker en vast gestegen. Ook kwalitatief kan men spreken van een vooruitgang. De ISA's zijn veel meer diepgaand en uitgebreider dan de Algemene Controlenormen van het IBR en deze eisen ook veel meer werk. Wanneer men een nieuwe klant heeft, kruipt hier uiteraard veel tijd in maar men kan telkens wel een hoge kwaliteit garanderen wanneer men ISA-compliant werkt. Door deze invoering werkt iedereen in België nu met dezelfde spelregels. In het verleden kon men stellen dat

de audits die gebeurden volgens de ISA's omvangrijker waren dan de audits die gebeurden volgens de Algemene Controlenormen.

- **Zijn er ook nadelen?**

Aan deze invoering zijn er haast geen nadelen verbonden. Er is nu sprake van een grote uniformiteit nu iedereen met dezelfde normen werkt en daarnaast is ook de controleverklaring van elke audit uniform.

- **Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's?**

Dit is een zeer positief gegeven. Nu wordt er in alle landen min of meer uniform gewerkt bij een audit. Niet elke audit is identiek hetzelfde maar het kader waar men naar refereert en dat men gebruikt is wel hetzelfde. Dus dit is wel een grote meerwaarde.

- **Hoe heeft jullie kantoor de verplichting van de ISA's gevoeld? Is er voor jullie iets veranderd? Welke auditkantoren voelen dit volgens u het meeste en hoe?**

Alles hangt af van het feit of een kantoor een samenwerkingsverband heeft met internationale kantoren. De B4 werken natuurlijk reeds lange tijd met de ISA's dus voor deze kantoren is de impact van de invoering heel klein. Maar kleinere kantoren zullen deze zeker en vast gewaar worden. Wanneer deze banden hebben met een internationaal netwerk, kunnen ze eventueel gebruik maken van de support en de softwaretools van deze grotere kantoren. Echter wanneer ze dit niet hebben, dan hebben deze duidelijk meer documentatieverplichtingen waardoor de impact veel groter zal zijn.

Vergelijking ISA's – Algemene Controlenormen

- **Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?**

Bij de ISA's zijn er uitgebreidere documentatieverplichtingen. Deze zijn ook meer diepgaand en uitgebreider dan de vorige Algemene Controlenormen. Men moet veel meer documenteren en consulteren en men maakt gewag van de term "those charged with governance". Men moet ten allen tijde zorgen voor een goede communicatie met deze personen. De audit vertrekt nu steeds vanuit een grondige risicoanalyse. Op basis hiervan bepaalt men dan welke elementen de revisor moet controleren en op welke manier.

- **Hoe zullen auditkantoren die voordien met Algemene Controlenormen werkten en nu via de ISA's moeten werken zich moeten aanpassen volgens u?**

Het vraagt wel degelijk een inspanning van de auditkantoren, meer bepaald van de kleinere auditkantoren. De grotere auditkantoren (zoals de B4) werken reeds langer met de ISA's en deze hebben ook reeds de nodige tools ter beschikking waarin de ISA's zijn verwerkt. Maar de kleinere auditkantoren hebben dit niet en dit vraagt wel een extra belasting voor de implementatie van de ISA's. Ook zullen deze kleinere kantoren waarschijnlijk moeten overgaan tot een verandering in de software die ze gebruiken voor hun audits (indien ze deze software voordien nog niet gebruikten).

- **Hoe hebben revisoren zich moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?**

Het IBR heeft hier wel gezorgd voor een heel goede begeleiding. Ze hebben veel cursussen voorzien met betrekking tot de nieuwe audit standaarden.

- **Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?**

De werkbelasting is wel significant gestegen. Men moet veel meer documenteren en de auditstandaarden zijn veel strenger als voorheen. De complexiteit is ook gestegen.

- **Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven?**

De auditfees staan reeds enige tijd onder druk en zitten in een neerwaartse spiraal. Dit komt eigenlijk op hetzelfde moment als de implementatie van de ISA's. Wij hanteren altijd een marktconforme prijszetting waarbij wij onze audit fee berekenen in functie van de complexiteit van de desbetreffende cliënt.

Bijlage 6.6. Interview Anoniem

Deze persoon werkt reeds lange tijd in een B4 kantoor en heeft de eed afgelegd in 1990.

Invoering ISA's

- **Wat zijn de voordelen van de invoering van de ISA's?**

Er is nu minder ruimte voor interpretatie en er zijn gelijke standaarden voor iedereen voor elke audit voor een bepaalde klant en die zijn voor iedereen dezelfde. Dus ik ga ervan uit dat als iedereen ISA toepast dan ook de kwaliteit gaat toenemen.

- **Zijn er ook nadelen?**

Ik vind niet dat daar nadelen aan verbonden zijn.

- **Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's?**

Ik ga het omdraaien, ik zou het niet juist vinden moesten er 2 verschillende richtlijnen zijn. Wij vinden dat als de ISA's er zijn dat die ook iedereen moet toepassen. En dan gaat ook de kwaliteit dezelfde zijn en wordt ook iedereen op dezelfde manier behandeld.

- **Welke auditkantoren voelen dit volgens u het meeste en hoe?**

Het probleem van de kleinere kantoren is misschien dat ze niet allemaal goed weten wat de ISA's juist inhouden. Zij hebben niet de knowhow die de grote kantoren wel hebben die al jarenlang ISA-compliant werken en ze hebben ook niet de software (zoals wij e-audit hebben) waar de ISA's reeds lange tijd zijn geïntegreerd. Wij staan er niet meer bij stil of we wel of niet ISA-compliant werken want als wij gewoon ons programma volgen dan is het automatisch ISA-compliant.

Vergelijking ISA's – Algemene Controlenormen

- **Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?**

De algemene controlenormen waren minder uitgebreid en soms voor interpretatie vatbaar. ISA's zijn veel strikter en er zijn veel meer richtlijnen. Dus men moet eigenlijk meer doen dan dat men vroeger moest doen.

ISA is ook meer risico-based wat betekent dat er meer aandacht gaat naar risicovollere gebieden en minder naar de rest.

- **Welk verschil inzake frauderisico bestaat er volgens u tussen de Algemene Controlenormen en de ISA's?**

Een audit blijft wel geen fraudeonderzoek maar het is wel zo dat men op basis van gesprekken met of kennis van de onderneming informatie kan verkrijgen over fraudegevoelige items. Hieraan moet tijdens de audit meer dan vroeger aandacht besteedt worden. Als men bepaalde domeinen heeft waar blijkt dat iets fraudegevoelig is, dan moet men het aantal steekproeven uitbreiden. Dus we moeten ook veel meer procedures doen als er fraudegevoelige items zijn terwijl er vroeger minder werd naar gekeken.

- **Heeft de verandering van de normen ook een impact op de klant?**

Ze gaan vaststellen dat men strenger gaat moeten controleren als vroeger en nu moet de revisor meer informatie opvragen of bijkomende procedures doen die vroeger niet noodzakelijk waren. En nu bij de ISA's is er ook geen interpretatie meer mogelijk.

- **Hoe hebben revisoren zich moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?**

Bij ons zijn alle opleidingen intern. Ik weet wel dat het IBR cursussen heeft gegeven. Wij moeten verplicht een aantal uren/dagen cursus volgen bij het IBR maar over het algemeen zijn deze voor ons minder interessant aangezien wij het volledige pakket al intern meekrijgen.

- **Ziet de audit op zich er anders uit volgens u? Moeten er meer of andere procedures gedaan worden?**

In elk geval wel meer maar niet per definitie andere procedures. Het kan wel zijn dat als men bepaalde dingen identificeert, dat men dan bepaalde controles moet gaan doen die men vroeger niet deed. Maar ook dat is klantafhankelijk.

- **Voor de implementatie was er een soort van spanningsveld tussen de grotere kantoren en de kleinere kantoren waarbij de grotere kantoren voor de implementatie waren en de kleinere meer contra. Waarom was dit het geval volgens u?**

De omschakeling van de Algemene Controlenormen naar ISA betekent meer werk maar ook vergaren van kennis van de ISA's. Als men dan de ISA's moet toepassen op een bestaande klant is dat ook niet altijd even gemakkelijk. Klanten van grotere auditkantoren zijn het gewoon om een ISA audit te krijgen maar voor klanten die dat niet gewoon zijn, is dat niet eenvoudig. De klant moet meer informatie vrijgeven, meer voorbereiden, en mogelijk ook nog meer betalen en daar zijn ze niet allemaal even gelukkig mee.

- **Sommige kleinere kantoren vroegen ook om een beperkte set van standaarden die voor hun van pas kunnen zijn. Vindt u dit een goed idee?**

Ik zou hier niet mee akkoord gaan als het afhankelijk zou zijn van het auditkantoor maar wel eventueel als het afhankelijk zou zijn van het type klant. Indien het afhankelijk zou zijn van het auditkantoor dan heb je weer 2 verschillende sets. Volgens mij is het ook niet nodig want ook bij een kleine klant kun je de volledige set van ISA toepassen. Ik veronderstel dat als de klant klein is, dat automatisch niet alle ISA's van toepassing zijn.

- **Voor de eenmalige opdrachten is er nu nog een Belgisch kader van toepassing. Verwacht u hier ook een overgang naar een internationale regelgeving?**

Dit zijn veelal typisch Belgische zaken dus ik weet niet in hoeverre men Internationaal wakker ligt van dergelijke regelgeving. Hier kan ik aldus niet over oordelen.

- **In de nabije toekomst zou ook het controleverslag voor de OOB's veranderen? Vindt u dit positief?**

Ik weet niet of dit een toegevoegde waarde gaat leveren want de lezer van het verslag begrijpt nu al vaak niet meer wat erin staat. Ons verslag zit vol vaktaal en ik stel in de praktijk vast dat veel mensen dit moeilijk kunnen interpreteren. Ik ben er niet tegen maar ik vraag me wel af wat de toegevoegde waarde is als de lezer bv de materialiteitsgrens kan lezen. Wij weten wat materialiteit betekent maar ik twijfel er aan of de gewone lezer dit correct gaat interpreteren. De essentie van een controleverklaring is 1 zin: Geeft de jaarrekening een getrouw beeld of niet? En dit kan men niet verkeerd interpreteren.

- **Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?**

Wat ik bij ons vaststel, is dat de werkdruk is toegenomen en dat heeft ook te maken met het feit dat we met een e-audit omgeving zitten, wat maakt dat alles elektronisch wordt verwerkt en wordt geregistreerd en waar er ook strikte deadlines zijn wanneer men wat moet doen en wanneer men het dossier moet afsluiten. Je hebt een auditopinie en binnen de zoveel dagen moet je het dossier afsluiten. Hier en daar mag je nog wat aanpassen of aanvullen maar men mag geen fundamentele werkzaamheden meer doen. ISA verplicht u om meer te doen en door eAudit op een iets kortere termijn.

- **Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven?**

Ik hoop dat de auditfees zullen toenemen want momenteel zitten we een beetje met oneerlijke concurrentie, namelijk degene die de ISA's toepassen en degene die dit niet doen. Indien nu iedereen ISA zal toepassen hoe het voorgeschreven wordt dan zal die oneerlijke concurrentie misschien wel verdwijnen. Wanneer we naar het buitenland kijken, zien we ook dat de prijzen in België relatief laag zijn. Het IBR houdt wel toezicht op de auditfees.

Bijlage 6.7. Interview Foederer DFK – P. Daelemans & T. Quittelier

P. Daelemans: bedrijfsrevisor, aandeelhouder binnen de revisorenvennootschap Foederer bedrijfsrevisoren en aandeelhouder van Foederer Groep België. Hij zit 12 jaar in het beroep (eerst bij B4 – Deloitte) en hij is bedrijfsrevisor sinds 2 jaar.

T. Quittelier: Hij is actief binnen audit sinds 2006, eerst bij B4 (PwC). Hij is sinds 2013 bij Foederer en is bedrijfsrevisor sinds 2012.

Algemeen

- **Welke normen gebruikt jullie kantoor specifiek? Zijn dat enkel de ISA's of is dit meer een uitgewerkte set die wel conform de ISA's zijn (een eigen auditmethodologie)? Welke normen gebruikte jullie kantoor voor de invoering van de ISA's?**

Daeleman: Wij hebben de implementatie naar de ISA's ingezet in 2013. Daarvoor gebruikten we de Algemene Controlenormen die toen van toepassing waren. We hebben allebei een achtergrond bij een B4-kantoor, dus we zijn de ISA's altijd wel

gewoon geweest. In 2013 hebben we dan de beslissing genomen om ons te laten ondersteunen door een auditsoftware (Caseware Data). Dus we runnen onze dossiers (informatica technisch) op basis van Caseware en die hebben op dat moment ook een ISA-template uitgebracht.

Quittelier: We zijn daar in 2013 mee gestart omdat de requirement er kwam vanaf afsluitdatum 15 december 2015. Dus we hebben onszelf wat tijd gegeven om ons wat in te werken ook voor de medewerkers. Sommige van onze medewerkers hadden weinig tot geen B4-achtergrond dus om de overgang zo vlot en geleidelijk mogelijk te laten verlopen hebben we daar 2 jaar voor uitgetrokken. Reeds voor 15 december 2015 hebben we enkele audits gedaan met de nieuwe normen, maar wel niet allemaal.

Invoering ISA's

- **Stijgt door het invoeren van de ISA's de geloofwaardigheid in het beroep en/of wordt de vergelijkbaarheid vergroot volgens u?**

Quittelier: Met de term uniformiteit moet men een beetje oppassen. Het is niet omdat nu alle audits volgens de ISA's lopen dat nu ook alle audits uniform zijn of lopen. Elke audit die wordt uitgevoerd bij een klant heeft zijn specifieke kenmerken en specifieke risico's. Men kan niet eender welke markt of segment gaan vergelijken met een ander segment. Dus elke segment heeft zijn eigen specifieke risico's en via de ISA's ga je daar wel bepaalde auditmethodologieën op loslaten, dus voor een stukje is uniformiteit er wel maar men moet rekening houden met het feit dat er binnen elke sector verschillen zijn.

Daeleman: Als je van 4 verschillende kantoren de dossiers zou gaan openleggen, gaat men geen uniforme documentatie terugvinden. Het kader waaraan alles ophangt is wel uniform maar de uitvoering van de methodologie op basis van de risico analyse die je doet, die invulling kan wel anders zijn. De ISA's sturen wel naar een risk-approach, maar daarnaast moet men de risico's proberen af te dekken door de controlemethodologie daarop af te stemmen. En dat betekent niet dat een auditor juist dezelfde tests zou doen als een andere auditor bij dezelfde klant. Zelfs binnen hetzelfde kantoor zou dit een verschil kunnen opleveren. Dus een puur uniform dossier verkrijgt men niet, wel een uniform kader.

Quittelier: Er is altijd sprake van de professional judgment van de bedrijfsrevisor die het dossier tekent. Men kan bepaalde risico's gaan identificeren en afhankelijk van het feit of het een hoog of laag risico is, kan men gaan kiezen of men interne controletests doet (echt naar de procedures gaan kijken), of gaat men het substantief analyseren. Eén auditor kan bv. tot het oordeel komen dat er voldoende interne beheersing is, dus dan kan hij hard kan steunen op de interne

controles en moet hij dus minder substantief testen. Maar een andere auditor kan toch eens kijken naar de interne controles maar gaat meer substantief testen. Dus binnen een kantoor kan dit zelfs wijzigen en zeker tussen verschillende kantoren. Quittelier: Het feit dat de buitenwereld weet (van zover deze hiervan op de hoogte zijn) dat de audits via de ISA's gebeuren en dat dit echt een risk-based approach is, kan dit wel een meerwaarde bieden. Wat ik zelf ook als meerwaarde ondervind en dit wordt bevestigd door de medewerkers, is de documentatie van de werkzaamheden die men moet uitvoeren. Deze wordt telkens strenger en strenger en bij wijze van spreken moet je elke stap die je zet in het auditproces en elke gedachtegang die je gebruikt in je audit opnemen in het auditdossier. En dat maakt wel dat men eigenlijk een betere samenhang gaat krijgen van het dossier. Bij de Belgische controlenormen moest dit eigenlijk ook in principe maar gebeurde het toch heel wat minder als nu.

Daeleman: Ik denk dat dat ook de grootste impact is geweest voor middelgrote kantoren. Vroeger werd er in de dossiers veel meer gesteund op het substantief werk. En nu zet men meer aan tot het nadenken over het voortraject. We zijn meer verplicht om te gaan kijken wat de risico's zijn en om hierop te focussen aangezien hier de problemen zich meestal bevinden.

- **Is de kwaliteit van de audit ook gestegen door deze ISA's of gaat het louter om de uniformiteit?**

Quittelier: Een groot deel van de testen die we nu doen gebeurde ook al wel onder de Belgische Controlenormen. Ik ben hier begonnen in 2013 en heb mee de implementatie van de ISA's begeleid. Maar puur op zich naar het substantief auditwerk gebeurde er voorheen meer dan voldoende want daar heeft men in sommige dossiers al geprobeerd om dit te verminderen voor de gebieden met een lager risico. De auditkwaliteit wordt gestructureerder in uw auditdossier omdat je echt vanuit de risico's vertrekt waar bij de ISA's wel veel meer de klemtoon ligt dan bij de Belgische Controlenormen.

Daeleman: Vroeger werd er iets minder naar de interne controle en de administratieve organisatie gekeken maar men ging heel veel substantief testen. Eén van de elementen in een auditdossier en wat moet blijken uit de documentatie, is wanneer men in het voortraject minder steunt op de interne controle, dan heeft men heel veel werk substantief. Wanneer men de focus legt op de interne controle en men kan hierop steunen, zou dit ook willen zeggen dat men minder werk moet doen in de eindejaarsaudit. Hier kan men dus de werkzaamheden beperken.

- **Zijn er ook nadelen?**

Daeleman: Voor een middelgroot kantoor hebben wij niet het grootste probleem gehad, maar men moet de klant ervan kunnen overtuigen dat dit een meerwaarde is. Een klant kreeg ook een iets andere methodologie voorgeschoteld en de acceptatie daarvan neemt enige tijd in beslag. Alles wat we doen, moet vastgelegd worden. Ieder stap, waarom we kiezen voor een bepaalde test, wat is de conclusie, ... moet vastgelegd worden. Indien we naar een final meting gaan, moet hier een verslag van worden opgemaakt terwijl dit vroeger misschien eerder in het hoofd zat in plaats van op papier. Men moet vastleggen dat men ter plaatse is geweest, met welke personen men heeft gesproken en dit was de conclusie. Dit vraagt uiteraard ook meer tijd van de auditor. En de klant wordt hier ook wat bij betrokken. En daar hadden sommige klanten het iets moeilijker mee. Indien we naar een klant gaan X aantal dagen, dan vergeet die klant vaak ook dat wij reeds een dag bezig zijn geweest met zijn dossier en met een risicoanalyse. We moeten weten in welke markt dat de klant aanwezig is en welke bewegingen zich in die markt voordoen. Ook dit moet vastgelegd worden. Dit neemt ook enige tijd in beslag. Ook voordat wij een klant kunnen aanvaarden (dan zijn we nog niet aangesteld), is hier enige voorbereiding nodig en moeten we misschien bij de ene klant langer samenzitten als bij een andere.

Quittelier: Ook voor de vastlegging zijn er bepaalde checklists die we gebruiken en bespreken we dit meestal met een aantal revisoren. We kunnen niets alleen beslissen dus alles in overleg. Dus dit moet ook weer vastgelegd worden bij een klantacceptatie. Dus de formalistische documentatie is veel zwaarder geworden.

Daeleman: Ik denk wel dat de klant hier uiteindelijk baat bij heeft. Men is getriggerd om veel meer na te denken over de klant, wat hij doet, waarin hij zich begeeft, hoe organiseert deze zich, wat kan er verkeerd gaan, ...

Quittelier: Men krijgt het gevoel dat men er meer bij betrokken wordt. De risicoanalyse kan je voor een stuk zelf doen op basis van de markt maar uiteindelijk komen de echte risico's naar boven door met de klant te gaan praten. Daar moet je dan niet enkel praten met de mensen die de financiële administratie doen, maar ook met de verkoopdirecteur, aankoopdirecteur, personeelsmanager, ... Dus dit is eigenlijk heel gespreid over de organisatie waar dat men gesprekken gaat voeren om eventueel bijkomende risico's te ontdekken.

Daeleman: Op dat vlak is audit wat verschoven van puur de cijfers bekijken en deze interpreteren en analyseren, eventueel samen met de aandeelhouder, gedelegeerd bestuurder, CEO, ... naar meer betrokkenheid over heel de vloer. Men is wat verplicht om iedereen te betrekken in het traject. Men moet op inkoop zijn, men moet op payroll zijn, productie, sales, ... Men moet overal gaan polsen en de

juiste vragen gaan stellen aan de juiste mensen om erachter te komen waar het fout kan gaan en wat de risico's zijn.

Quittelier: Daarnaast moet men ook zoveel mogelijk dubbel checken. Men moet gaan verifiëren of wat persoon A zegt, of persoon B dit ook zegt en of dit afstemt op elkaar, ook tussen de verschillende afdelingen want de boekhouding wordt wel gevoerd vanuit de financiële administratie maar er moet ook een doorstroom zijn vanuit de andere bedrijfsafdelingen.

Daeleman: Het auditeren vanop 1 bepaalde plaats, namelijk de bureau is gedaan.

- **Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's**

Quittelier: ja, omdat je meer gaat nadenken over de audit. Men gaat meer van de risico's uit en men gaat kijken naar wat men in het verleden heeft gedaan en zich de vraag stellen of deze dingen echt wel nodig waren om het auditdossier te kunnen onderbouwen. En het kan ook voorkomen dat bijkomende testen nog nodig zijn. Maar het doet u wel meer nadenken.

Vergelijking ISA's – Algemene Controlenormen

- **Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?**

Quittelier: Er zijn veel meer documentatieverplichtingen. En wat een fundamenteel verschil is is de risicoanalyse. Je vertrekt vanuit de risicoanalyse en men gaat kijken naar het materialiteitsprincipe. Men gaat kijken welke secties in de jaarrekening materieel zijn en voor die materiele secties gaat men dan de risico's bepalen, soms kan dit maar één risico zijn en soms ook meerdere. Dat is een groot verschil.

Daeleman: Men kan het vergelijken met een Belgische jaarrekening met IFRS. Er is niets meer afgelijnder dan een Belgische jaarrekening waarbij een bepaald bedrag in een specifieke cel moet terechtkomen. Bij IFRS is dat heel anders. Men gaat een groot kader scheppen en alles, naar waardering toe, moet men presenteren en toelichten hoe dat men eraan is gekomen. En dat kan men ook in beperkte vorm zien bij de ISA's. Men geeft een kader en men gaat niet alles perfect aflijnen maar het professional judgment van de revisor speelt een grote rol hoe hij de ISA's gaat invullen en hoe hij het gaat vastleggen waarom hij voor het ene kiest en niet voor het andere.

- **Welk verschil inzake frauderisico bestaat er volgens u tussen de Algemene Controlenormen en de ISA's?**

Quittelier: Onder de ISA's heeft men standaard reeds een bepaald verhoogd risico, namelijk revenue recognition, dus het erkennen van uw omzet, en management override of controls. Dit laatste betekent dat het management zegt dat men een bepaalde boeking moet doen of dat het management zelf deze boeking uitvoert. Bij de Controlenormen stond dit eigenlijk niet zo specifiek in de normen gedefinieerd terwijl dat nu wel is. Die controles moeten er zijn. Voor fraude in revenue recognition moet men argumenteren waarom dat bij een bepaalde klant niet wordt aanzien als een significant risico. Dus men moet sowieso kijken naar de controles die hiervoor bestaan bij een klant. Als deze er zijn, moeten we deze natuurlijk ook testen of ze effectief werken. Maar we kunnen dit ook substantief testen bij diverse boekingen, meestal manuele boekingen die gebeuren op bepaalde significante rekeningen die we misschien al ergens in onze werkzaamheden getest hebben.

Daeleman: Naar fraude toe zeggen de ISA's ook duidelijk dat men een gesprek moet hebben met het management over fraude terwijl men bij de algemene controlenormen niet zo veel over fraude zei maar waar men louter het kader schepte dat men niet actief moet zoeken naar fraude maar dat men wel aandachtig moet zijn. Wanneer men fraude tegenkomt, dan moet men in eerste instantie analyseren wat de impact is op de financiële cijfers en daarnaast zijn er ook nog verplichtingen naar het management toe. Maar de ISA's gaan daar veel feller op in, men moet een gesprek hebben en men moet het vastleggen. Wat niet gedocumenteerd is, is ook niet gedaan. Is er een klant die zegt dat fraude niet gebeurt, dan moet men nog even samenzitten en nadenken over het feit wat kan er misgaan zodat ook de klant hier meer over gaat nadenken.

Quittelier: ook hier moet men niet alleen gesprekken voeren met het management, maar ook over heel de organisatie. Zo kan men langsgaan bij degene die de input doet van de boekhouding om te vragen of hij eventueel bepaalde boekingen moet doorvoeren waar hij zich minder comfortabel bij voelt. Op die manier werk je doorheen alle lagen van de organisatie wat ook weer vastgelegd moet worden.

Daeleman: Dit heeft ook weer te maken met de schandalen die er geweest zijn.

- **Hoe zullen bedrijven die voordien met Algemene Controlenormen werkten en nu via de ISA's moeten werken zich moeten aanpassen (als onderneming) volgens u?**

Daeleman: Vroeger deden we zeker meer dan genoeg substantief werk maar naar het voortraject werd er iets te weinig gekeken en de vastlegging ervan. Na een tijd kent men de klant uiteraard wel en men had voldoende bagage om een oordeel te vormen. Het belangrijkste is om in te spelen op die documentatieverplichtingen.

- **Hoe hebben revisoren zich moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?**

Quittelier: Wij komen uiteraard allebei uit een B4 omgeving dus wij hadden die bagage wel al mee. Het IBR heeft daar inderdaad ook wel opleidingen en seminaries gegeven. Binnen een B4 heb je allemaal grote multinationals, die werken minder op de lokale KMO markt. Daar heeft het IBR ook wel een geschikte tool aangereikt over hoe men de ISA's moet toepassen op de KMO markt want wij auditeren geen grote multinationals. Daar verloopt de audit natuurlijk anders dan bij een lokale KMO. Maar daar heeft het IBR ook wel een seminarie gegeven hoe men dan toch nog ISA-compliant kan zijn zonder hierin te overdrijven naar documentatie toe. Die seminaries waren zeker nuttig en die zaten ook wel zeer snel vol.

Daeleman: In het begin toen de ISA's werden aangekondigd, denk ik dat de kleine en middelgrote kantoren heel veel weerstand geboden hebben omwille van het feit dat ze dachten dat het overkill was voor de grootte en complexiteit van de klanten die zij hadden. Daar heeft het IBR op geanticipeerd om het "KMO-pakket" aan te reiken. Want men moet niet vergeten dat België hoofdzakelijk KMO is. Het overgrote deel van de ondernemingen behoren tot de categorie KMO.

- **Ziet de audit op zich er anders uit volgens u? Moeten er meer of andere procedures gedaan worden?**

Quittelier: Tijdens de overgang heb ik niet gemerkt dat ik substantief meer zou doen als dat dit voordien al gebeurde, integendeel zelfs. Substantief werd het werk na de invoering van de ISA's zelf wat beperkt. Wel gaat men nu meer kijken naar de manuele boekingen. We deden daar wel al wat werkzaamheden, maar dit is met de ISA's zeker meer aan bod gekomen. Maar voor het overige werden de meeste procedures die nu gedaan worden voorheen ook gedaan.

Daeleman: We moeten leren afstand nemen van de rubrieken die we vroeger substantief deden waar we nu al in het voortraject vaststellen dat dit risico klein is en dus moeten we hier nu ook minder aandacht aan geven dan vroeger.

Quittelier: We zien soms wel een verschuiving naar bepaalde rubrieken waar dat er toch meer werkzaamheden gebeuren of waar er toch meer wordt gekeken naar de interne controlemaatregelen. Zo kunnen we dan proberen om voor de rubrieken die niet-materieel zijn of die een laag risico hebben, het auditwerk te beperken. Zo krijgen we dan een verschuiven van lagere risico gebieden naar de hogere risico gebieden.

Daeleman: Ook voor de medewerkers is het belangrijk vast te leggen waarom men kiest voor een bepaalde test. Men gaat dan kijken wat het risico is en de manier waarop men dit probeert af te dekken. Zelf wordt je dan getriggerd om na te denken waarom je voor een bepaalde test kiest en welke meerwaarde dat dit biedt om zo uw dossier een redelijke mate van "assurance" te kunnen geven.

- **Worden volgens u de regels voor de eenmalige opdrachten ook aangepast naar een internationaal karakter?**

Daeleman: Voor de wettelijke opdrachten bestaan de Algemene Controlenormen wel nog, maar dit is een aparte norm van het IBR (bv. quasi inbreng, ...). Maar de controlenormen voor het uitvoeren van een audit zijn reeds geschrapt. Die wettelijke opdrachten die komen vanuit het Wetboek van Vennootschappen. Dus volgens mij gaan deze op korte termijn ook niet veranderd worden.

- **Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?**

Quittelier: Bij ons is dit wel een significante stijging, zeker naar documentatie. Vooral in de eerste 2 jaren is de werkbelasting aanzienlijk hoger, bij ons was dat in 2013 en 2014. Om ervoor te zorgen dat men effectief klaar is voor de invoering van de ISA's, vraagt dit veel tijd.

Daeleman: Onze benoeming is altijd voor 3 jaar. Eigenlijk moet men ieder jaar vooraleer men de opdracht verder zet, bedenken of er geen elementen aan het licht zijn gekomen waardoor de benoeming eventueel moet herzien worden. Vroeger was dit niet zo expliciet beschreven.

Quittelier: Men moet elk jaar de risico's opnieuw beoordelen. Men heeft nog wel de risico's van het jaar ervoor, maar toch moet men ze nog altijd beoordelen elk jaar of er iets is gewijzigd, is er een bepaald risico bijgekomen of is er een risico waar de klant nu een betere controle heeft waardoor er substantief minder werk gaat zijn. Bepaalde risico's kunnen minder worden maar ook andersom is

mogelijk. Risico's kunnen groter worden of nieuwe risico's kunnen ontstaan. En daar moet je elk jaar alert voor zijn. En ook niet één maal per jaar in september als we de opstart van de dossiers doen. Dat is iets wat je gedurende de hele audit doet, in het voortraject, tijdens de interne controle testen, ... Zelfs in oktober, november of december kunnen er nog nieuwe dingen bijkomen en moet men de risico's terug gaan aanpassen. Het is zelfs mogelijk dat men tijdens de final audit in maart of april iets moet wijzigen wat een impact heeft op de risico's. Dit is een continu proces.

Daeleman: Wij werken nu met Caseware en wanneer we het scherm voor ons hebben staan, kunnen we op ieder moment op een knop centraal in het scherm klikken: "new risk". Men kan de volgende dag iets in de krant lezen over een bepaalde milieuwetgeving of een aanpassing in de fiscaliteit. Dit kan een impact hebben op bepaalde ondernemingen die in die sector zitten en dan moet men als eerste dit risico mee in uw dossier opnemen.

- **Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven?**

Daeleman: Ik denk dat ik in naam van alle middelgrote kantoren spreek als ik zeg dat de fees gestegen zijn of gaan stijgen puur omwille van het feit dat men nu veel meer werk heeft.

Bijlage 6.8. Interview Massy Bedrijfsrevisor - M. Massy

M. Massy: Hij is zelfstandig bedrijfsrevisor sinds 1 januari 1997. Voordien was hij 10 jaar actief bij een B4. Hij is bedrijfsrevisor sinds 1992 en hij heeft tijdens zijn periode bij een B4 kantoor een lichte aanloop genomen naar het zelfstandig worden. Daar waren er veel internationale klanten. Hij zat destijds in een aparte groep met hoofdzakelijk Philips (gerelateerde) fabrieken als klanten. In 1997 heeft hij contact gehad met een revisor die op dat moment ook zelfstandig werd, maar deze kwam uit een klein kantoor. En die heeft hem geholpen om de overgang te maken van internationale klanten naar de KMO markt.

Algemeen

- **Welke normen gebruikt jullie kantoor specifiek? Zijn dat enkel de ISA's of is dit meer een uitgewerkte set die wel conform de ISA's zijn (een eigen auditmethodologie)? Welke normen gebruikte jullie kantoor voor de invoering van de ISA's?**

Voorheen deden wij alles met de normen van het IBR. Ik doe alles zelfstandig, van het begin van het dossier tot het einde van het dossier. De medewerkers die hij op het kantoor heeft zijn voornamelijk voor het boekhoudkantoor. We hanteren nu ook volledig de ISA's.

Invoering ISA's

- **Wat zijn volgens u de voordelen van de invoering van de ISA's**

De controleaanpak verschilt eigenlijk niet zoveel van de aanpak die ik vroeger reeds gezien heb. Waar je vroeger veel tijd stak in de interne controle en het uitschrijven van bepaalde processen, vermelden de ISA's nu dat men dat vrij beperkt kan doen. Dat is een verbetering.

- **Zijn er ook nadelen?**

Daarnaast moet je wel veel meer formeel vastleggen. Dit betekent voor mezelf veel extra werk omdat ik het nu allemaal moet uitschrijven. Waar je vroeger kon stellen dat je het alleen doet en dat je weet wat je gedaan hebt, dus een heel beperkt werkprogramma. Nu moet je dit dus uitgebreider uitschrijven, vooral het gebeuren rond het bewust incalculeren van die risico-approach. Vroeger ging je automatisch naar de gebieden met het meeste risico en nu wordt je standaard naar gedwongen. Of dat veel veranderd qua audit op zich of als dit een kwalitatieve verandering met zich mee brengt weet ik niet. Ik denk niet dat ik nu al risico's heb ontdekt die ik vroeger niet zou gezien hebben. Aangezien je kleiner bent, zijn het meestal cliënten die blijven. In een audit is het niet zo dat als de klant niet tevreden is dat hij snel gaat overstappen naar een auditkantoor. Dit kan wel gebeuren als er een overname is of als er een schaalvergroting is. We moeten het eerder wat formeler vastleggen. Onze budgetten worden aangevreten. Op financieel vlak is dat zeker een nadeel. Vroeger was dat ook zo: Tot waar ga je in het vastleggen ervan? Als je met medewerkers werkt, dan moet je in de eerste bladzijde van het dossier vastleggen wat de controleaanpak is, dat zijn de risico's en op deze manieren gaan wij die risico's aanpakken met controles. Nu moet dat allemaal uitgeschreven worden en vroeger deed je dat wat informeler. Nu gaat men er iets bewuster mee om. Je wordt nogal getrokken naar het formele toe.

- **Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's?**

Ik denk alleen dat het voor de kleinere kantoren veel zwaarder is. Ik heb volgend jaar een kwaliteitscontrole en dat gaat de eerste maatstaf zijn of ik aan de normen voldoe of niet. Iedereen past die toch nog in het begin nog niet 100 procent toe. En dan kan het nog zijn dat je soms zegt dat een bepaald element geen extra meerwaarde is en dan ga je proberen om daar langs te lopen. Dat gebeurt met die zaken die voor jou irrelevant zijn in de controle. Die zaken die relevant zijn in de controle, daar ga je niets aan veranderen. Ik heb toch al kantoren gehoord die stellen dat de commissarismandaten voor hun niet meer nodig zijn omdat het teveel werk gaat zijn.

Vergelijking ISA's – Algemene Controlenormen

- **Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?**

Zoals reeds gezegd de documentatieverplichting. Het is ook meer risico georiënteerd. Ten eerste ga je meer moeten plannen. Vroeger kon je de map van vorig jaar nemen en we doen dezelfde controles. Als je wat meer ervaring hebt, blijf je hier wel wat meer bijilstaan. En nu moet je vastleggen wat je niet doet en om welke redenen dat je dit niet doet. In die zin is dat niet slecht en is het voor een buitenstaander goed om te weten waarom een bepaalde controle niet gedaan is. Vroeger deden wij dit ook maar toen zat dat in ons achterhoofd. Nu wordt je gefocust op enkele relevante posten. Voorheen had je het gedacht dat je elke specificatie in het dossier moest zetten. Nu ga je kijken naar de posten die van materieel belang zijn. In dat opzicht is dat wel een voordeel. Je wordt wel meer gedreven naar de belangrijke punten van een audit.

- **Welk verschil inzake frauderisico bestaat er volgens u tussen de Algemene Controlenormen en de ISA's?**

Er wordt nu gesteld dat je bij elke post en bij elke rubriek de reflex moet maken of er hier fraude kan zijn en in welke mate dat je dit kan tegenkomen. Bij de Algemene Controlenormen was er geen specifieke taak om naar fraude te zoeken. Ik denk niet dat we dat nu ook hebben, maar we moeten welilstaan in welke mate een bepaalde post beïnvloed kan zijn door fraude.

- **Hoe zullen auditkantoren die voordien met Algemene Controlenormen werkten en nu via de ISA's moeten werken zich moeten aanpassen (als onderneming) volgens u?**

Eerst zijn er de theoretische voorbereidingen. Daarnaast moet men zich ook aanpassen wat betreft software en tools. Ik werk nu met Caseware waar ik voor de ISA's alles handmatig deed zonder software. Met de invoering van de ISA's ben ik overgegaan op Caseware. Ik baseer mij ook nog veel op mijn ervaring (met de B4 achtergrond) die eigenlijk al heel kort bij de ISA's zaten. Maar de stap naar die Caseware heb ik nog niet volledig gezet.

- **Hoe hebben revisoren zich moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?**

Naar mijn mening wel. Ik heb mij dan ook ingeschreven bij BOBR. Dat is een organisatie van kleinere kantoren. En die hebben ook cursussen daarover gegeven jaren geleden waar ik me voor ingeschreven heb. Daar had ik wel meer van verwacht. Het was eerder een opleiding voor mensen die vanaf 0 moeten beginnen maar niet voor iemand die al 25 jaar in het vak zit. En dan ga je eigenlijk op niveau van personeelskosten bijvoorbeeld vanaf het elementaire beginnen. Op sommige punten was dat goed maar op andere punten was dat net iets te weinig "body" hebben. Maar voor de cursussen van het IBR heeft men toch op tijd aangegeven dat er moest op ingespeeld worden.

- **Worden volgens u de regels voor de eenmalige opdrachten ook aangepast naar een internationaal karakter?**

Ik hoop niet dat die voor de eenmalig opdrachten worden afgeschaft of dat hier ook internationale standaarden voor komen. Dit zou in eerste instantie veel werk met zich mee brengen. Ik ondervind wel wat de eenmalige opdrachten betreft, dat daar minder hetzelfde wordt gewerkt. Eén kantoor doet hier vrij veel werk voor en die gaat verder dan het nazicht dat het Instituut voorschrijft. Maar er zijn ook andere die zich beperken tot dat nazicht wat voorgeschreven is. Soms merk je als revisor dat je met een bepaald element niet te licht mee mag omspringen en dan moet je verder gaan dan dat beperkt nazicht. Zo kan je bijvoorbeeld kijken naar de reserves die op de balans staan. Dan kan je ook naar de inhoud van de reserves kijken en niet alleen naar het bedrag, en naar bijvoorbeeld bepaalde hypotheek die de reserves eventueel kunnen aantasten. Misschien moet hier wel eens een beter kader voor opgesteld worden, al dan niet onder de vorm van de ISA's.

- **Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?**

Als ik nu zie met de afwerking van dossiers, moet men er toch één derde extra werk bij rekenen.

- **Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven?**

Dat denk ik niet. Naar de klant toe betekent deze verandering geen verbetering van kwaliteit. Men moet het vanuit het standpunt van de klant bekijken. Het belangrijkste wat de klant vroeger had was of hij een goedkeurende verklaring kreeg. Daarnaast vond hij het ook belangrijk dat de revisor verbeteringen kon aangeven (advies). Dat neemt hij er graag bij. Maar als dat een verhoging van de auditfee met zich mee brengt, dan gaat hij voor het tweede passen. Het is een budget dat wij een deel voor onze rekening moeten nemen. Dus het uurtarief gaat lager worden, de marges worden kleiner vrees ik. Misschien is de standaard nu wel algemeen gesteld. Ik had vroeger de indruk dat de kleinere kantoren meer substantief gingen testen en nu moet men meer de procedures nagaan. Dat laatste gebeurde vroeger door de grotere kantoren al veel meer dan de kleinere kantoren. Dus de kleinere kantoren moet daar toch wel een dé clic maken. Dat was bij ons ook zo, waar het kon gingen we veel sneller over naar substantieve testen. Vroeger gingen we veel sneller naar klantenconfirmaties. Nu moet je daarmee oppassen, want men moet nagaan of het bijdraagt tot een goede audit. Want als jij beoordeelt dat die klantenconfirmaties geen risicopunten zijn, en men gaat die toch aanvragen, dan gaat men verder dan de ISA's voorschrijven. Daarnaast heb je ook het risico dat je veel extra werk hebt. Want dit stopt niet op het ogenblik dat de klant bevestigt of niet. Er komt een afloopcontrole bij kijken. Dus men moet eerst gaan nadenken of een bepaalde procedure wel echt relevant is. Via kwaliteitscontrole zal later moeten blijken of de controle effectief goed verlopen is zoals de ISA's voorschrijven.

Bijlage 6.9. Interview Vanhees Jos bvba – J. Vanhees

J. Vanhees werkt op zelfstandige basis en heeft zijn kantoor in Hasselt. Hij is echter veel actief in Luxemburg. Hij heeft de eed afgelegd in 1986.

Algemeen

- **Welke normen gebruikt jullie kantoor specifiek? Zijn dat enkel de ISA's of is dit meer een uitgewerkte set die wel conform de ISA's zijn (een eigen auditmethodologie)? Welke normen gebruikte jullie kantoor voor de invoering van de ISA's?**

Wij hebben hier eigenlijk iets minder mee te maken aangezien ons kantoor haar activiteiten heeft overgedragen aan een buitenlandse groep in 2014-2015, waar ik gefunctioneerd heb binnen een Belgische maatschap met het oog op de toepassing van de ISA te vergemakkelijken, maar dat is nu ook niet meer van toepassing. Vanaf 1 januari 2016 hebben wij eigenlijk geen auditactiviteiten meer in België. We zijn wel nog actief in Luxemburg. En ook daar zijn de ISA's wel van toepassing. Maar we zijn sowieso wel een klein kantoor met 1 bedrijfsrevisor, die functioneert in een internationaal gezelschap. Dus er kunnen weinig functies verdeeld worden. Voor onze auditopdrachten in Luxemburg baseren wij ons natuurlijk op de normen die daar van toepassing zijn, ook de ISA's. Die zijn lichtjes anders dan in België. Maar de auditstandaarden zijn algemeen toepasbaar, dewelke ook stelselmatig geïntegreerd worden in de normen van de CSSF in Luxemburg en de aanbevelingen van het IRE in Luxemburg. In Luxemburg is het niet het Instituut van Bedrijfsrevisoren dat het beroep regelt of superviseert maar het monetaire instituut, CSSF. Die heeft een zeer uitgebreide bevoegdheid, onder andere het toezicht op het functioneren van de auditor. In België is dat anders, hier heeft het RMSA minder bevoegdheden inzake auditing. De CSSF vaardigt ook normen uit. Maar natuurlijk worden die normen ook bepaald en beïnvloed door de ISA's.

Invoering ISA's

- **Stijgt door het invoeren van de ISA's de geloofwaardigheid in het beroep en/of wordt de vergelijkbaarheid vergroot volgens u?**

Wanneer we spreken over de ISA's internationaal, dan betekent dit uiteraard een vergelijkbaarheid van de cijfers maar vooral een vergelijkbaarheid van de auditaanpak en de Assurance die men kan geven ten aanzien van buitenlandse collega's omdat men naar hetzelfde verplichte auditschema verwijst. De gap tussen de auditors onderling wordt kleiner. De gap tussen auditors en de

gebruikers zal nog wel enige tijd vergen eer deze kleiner wordt. Een gebruiker is niet zo geïnteresseerd naar de specifieke technieken maar eerder naar het resultaat, het commissarisverslag. Daarnaast is er ook kwalitatief meer druk om vooruitgang te boeken, zeker naar kleinere kantoren toe. Dit zal waarschijnlijk ook leiden naar een zucht van samenwerking tussen degene die zich wat zwakker voelen op vlak van toepassing van de ISA's en andere die hier meer expertise in hebben en open staan voor een samenwerking. Er zal misschien ook een concentratie ontstaan ten gevolge van de toepassing van de ISA's. Daar zijn bewegingen reeds lang gaande voor het oprichten van maatschappen.

Men zegt wel: een audit is een audit. Maar wanneer het effectief een verplichting is een audit uit te voeren kan men moeilijk zeggen dat men een audit uitvoert voor een grote onderneming en een "light" audit voor een kleinere onderneming. In principe kan dit niet, alleen wanneer dit binnen dezelfde normen gebeurt, bv wanneer er ook ISA's zijn voor een "kleine" audit (ISA's for SME's). Maar de auditapproach is een algemeen aspect.

- **Is de kwaliteit van de audit ook gestegen door deze ISA's of gaat het louter om de uniformiteit?**

Ja, men is hier niet zomaar overheen gegaan. Kwalitatief zal dit de audit zeker ten goede komen. Het feit dat dit ook verplichtend is, is ook bepalend. Men moet zijn structuur en programma's aanpassen.

- **Zijn er ook nadelen?**

Maar de toepassing van de ISA's brengen ook wel meer werk met zich mee. Ze vergen wat meer dan als men gewoon was. Ook bepaalde elektronische auditprogramma's zijn ondertussen reeds aangepast en wanneer we daar een blik op werpen zien we toch een grotere formalisering en is dit iets uitgebreider vooral op gebied van risicoanalyse. Dit speelt een grote rol maar vraagt ook wat voorbereiding. Men kan wel soms meer op subjectieve wijze tewerk gaan. Telkens wanneer men met formalisering te maken heeft, kan men zich de vragen stellen of dit wel echt nodig is. En dan stelt men zich de vraag hoe men pragmatisch te werk moet gaan. Men moet toch wel opmaken dat de standaardteksten en andere zaken op punt gesteld worden en ook up-to-date zijn aan de ISA's.

- **Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's?**

Ja absoluut in die zin dat de audit niet meer zo licht kan opgenomen worden en dat bepaalde aspecten zoals onafhankelijkheid in een groter daglicht komt te staan. Men kan niet meer zo zwalpen tussen welke technieken men moet doen om tot een rapport te komen zonder al teveel risico te lopen beroepshalve. Nu is er een duidelijk schema dat ook voor het beroepscontrole vatbaar is en waar er ook meer houvast is wat kan en wat niet kan voor de toezichtsorganen.

- **Hoe heeft uw kantoor de verplichting van de ISA's gevoeld? Is er voor jullie iets veranderd? Welke auditkantoren voelen dit volgens u het meeste en hoe?**

Ikzelf heb dit nog niet gevoeld. Ik heb nog een controle gehad juist voor de toepassing van de ISA's. Om de 5 jaren krijgt men een kwaliteitscontrole, en de laatste heb ik gehad in september 2014. Maar de geest van de controle was wel reeds aanwezig.

Vergelijking ISA's – Algemene Controlenormen

- **Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?**

Er zijn natuurlijk een aantal verschillen wat betreft de risicoanalyse, de engagement, de onafhankelijkheid. Dat was vroeger ook maar de formalisering is er nu zeker. Ook de rapportering is lichtjes veranderd. Hier moet men vermelden dat men de audit uitvoert conform de ISA's. Men moet de bestaande normen van vroeger natuurlijk niet licht opnemen alsof die niet bestonden. Maar wat vroeger een aanbeveling was of een punt was waar een mening over bestond, is nu meer formeel opgenomen. Vroeger had men bv een vademecum. Als een probleem zich voordeed werd daar een punt van gemaakt tijdens de vergaderingen van de raad en werd daar een mening voor geformuleerd hoe men dat het beste kon aanpakken. En dat kwam dan in dat vademecum terecht. Nadien werd dat meer en meer geordend door de Instituten, specifiek per thema.

- **Hoe zullen bedrijven die voordien met Algemene Controlenormen werkten en nu via de ISA's moeten werken zich moeten aanpassen (als onderneming) volgens u?**

De algemene controlenormen op zich behandelen uiteraard de verschillende technieken en plannen van programmeren van verslaggeving in verschillende fasen van de audit. Die worden eigenlijk aangepast aan de ISA's. Maar het

grondprincipe wordt niet revolutionair gewijzigd wat betreft de impact op ondernemingen zelf. Het kan dat bepaalde technieken die vroeger zo werden toegepast nu lichtjes anders zijn. De voorafgaande analyse van statistieken of indicatoren van de onderneming in het kader van risicoanalyse is wel anders. En afhankelijk van die analyse gaat men zien of men bepaalde interne controle mechanismen gaat bekijken of niet. Maar dat het vroeger meer een standaard approach was gaat men nu meer zelf nadenken en oordelen. Bepaalde activa en zaken van de jaarrekening moeten op substantieve wijze geanalyseerd worden, dat was vroeger ook wel zo. Dus of dit effectief heel scherp zal gevoeld worden door de gebruiker weet ik niet. Veel zaken worden geïntegreerd in de auditprogramma's en die worden getest of ze al of niet ISA-compliant zijn. Zijn ze dit niet, zitten eigenlijk buiten de markt. Dus hier moet een bedrijf wel op inspelen. Maar dat er effectief een grote impact op de onderneming is, denk ik niet zozeer. Dit zal eerder de klacht zijn van de auditor dat hij meer moet werken als vroeger en dat hij bepaalde zaken niet zomaar kan laten liggen, maar na verloop van tijd zal dit ook wel een routine worden. Er zal heel wat meer intern dossier verplichtingen zijn, maar dit kan men ook grotendeels elektronisch laten verlopen. Naargelang men daar meer en meer vertrouwt mee geraakt zal dit wel vlotter verlopen.

- **Hoe hebben revisoren zich moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?**

Ja, al jarenlang worden er opleidingen gegeven door het IBR. Dat is niet plotseling gekomen. Sowieso geven ze elk jaar een update van de voornaamste aanpassingen of nog een extra toelichting omtrent en bepaald onderwerp. Maar voorafgaand voor de toepassing van de ISA's zijn er in de jaren daarvoor opleidingen gegeven hierover en zou dit eigenlijk niet al teveel problemen mogen geven.

- **Is de werkbelasting gestegen voor een audit volgens de ISA's in vergelijking met deze volgens de Algemene Controlenormen?**

In eerste instantie is dit wel aanzienlijk gestegen.

- **Komt er ook een hogere auditfee bij te pas die aangerekend wordt aan de bedrijven?**

Ik denk niet dat de auditfees veel zullen stijgen. De auditfees zouden in principe moeten gekoppeld worden aan het aantal uren dat er voor gewerkt wordt. Maar in de realiteit speelt de competitiviteit een grote rol dat de prijs zeker zal blijven drukken. Men zou kunnen zeggen voor de echt grote firma's is dit een voordeel. Deze hebben meer mogelijkheden wat betreft data storage en programma's. Dan de kleinere zal dit misschien een tijdelijke verhoging van de werkbelasting zijn. Of dat zal doorgerekend worden in de fee is de vraag. Want kleinere bedrijven zullen toch wel een handicap hebben.

Bijlage 6.10. Interview Anoniem

Deze revisor werkt in een middelgroot kantoor die hoofdzakelijk actief is op de lokale KMO-markt. Daarnaast heeft deze persoon ook een verleden in een groot kantoor en is reeds meer dan 10 jaren bedrijfsrevisor.

Invoering ISA's

- **Stijgt door het invoeren van de ISA's de geloofwaardigheid in het beroep en/of wordt de vergelijkbaarheid vergroot volgens u?**

Het invoeren van de ISA's heeft bij een aantal kantoren het niveau van de audit doen toenemen. De revisor op de hoek kan zich niet permitteren zomaar een handtekening te zetten waar dit eerder wel het geval was. Ik denk wel dat de verplichting het niveau van de audit in het algemeen verhoogd heeft.

- **Is de kwaliteit van de audit ook gestegen door deze ISA's of gaat het louter om de uniformiteit?**

Ik denk het niet omdat volgens mij nu veel minder wordt nagedacht over de audit zelf en dat er meer sprake is van "thicking the box".

- **Zijn er ook nadelen?**

De revisor die zijn audit altijd goed deed, is nu een beetje gepenaliseerd door de grote kantoren die wel al die software hadden en die eigenlijk de boekhoudschandalen veroorzaakt hebben. Men moet ook alles in zijn context zien. Als een kleine auditor in een familiale KMO zijn audit adjustment mist, dan is de impact kleiner. Als dit bij een multinational gebeurt, dan heeft dit veel meer impact. Dus of het invoeren van de ISA's een impact heeft op de audits van de

KMO, weet ik niet zozeer. Wanneer men dit aan de klant vraagt, zal de klant zeggen dat de auditor meer bezig is met het invullen van vragenlijsten.

- **Beschouwt u het algemeen als een positieve zaak dat deze verplichting er is gekomen? M.a.w. wegen de voordelen op tegen de nadelen van de invoering van de ISA's?**

De invoering van de ISA's komt niet echt tegemoet aan wat er gebeurd bij meerdere schandalen. Ik denk niet dat dat de oplossing daarvoor is. Ze hebben dat ingevoerd voor de geloofwaardigheid van het beroep maar ik heb daar mijn twijfels over of daar een oorzakelijk verband is.

Wat wel bijdraagt is dat er op het Instituut strenger werd toegezien maar ook daar denk ik dat het 2 maten en 2 gewichten is, dat het Instituut gefinancierd wordt door de grote. Men betaalt een bedrag gebaseerd op de omzet dus de grootste kantoren hebben het voor te zeggen. Ik vind het systeem van in Nederland met een review door niet-collega's een veel eerlijker principe.

- **Hoe heeft jullie kantoor de verplichting van de ISA's gevoeld? Is er voor jullie iets veranderd? Welke auditkantoren voelen dit volgens u het meeste en hoe?**

Wij, als tekenende revisoren, hebben allemaal een achtergrond uit de B4. Qua methodologie was deze verandering voor ons dus niet zo vreemd. Voor een klein kantoor is deze verschuiving wel extra werk, want men moet heel veel schriftelijk vastleggen. Onze methodologie hebben wij niet moeten aanpassen want wij deden reeds een risk-focused audit maar het zat heel dikwijls in het hoofd van de venoot die de klant meestal heel lang kent (men kent die klant heel goed en zijn risico's). Maar ISA heeft ons doen besluiten dat wij meer schriftelijk moeten vastleggen. Voor ons heeft het een zware impact gehad op het documenteren en niet zozeer op de approach, want die hebben wij niet zozeer moeten wijzigen. Ik denk dat wij dingen met andere invalshoeken en hogere scopes deden en dat we een beetje waren afgedwaald naar meer substantive auditing approach. In heel veel dossiers hebben we vroeger veel "plat-geaudited" waar we nu dat iets minder doen en waar we dit op een andere manier documenteren. Wij hebben een paar jaar geleden getwijfeld met welke audit software we zouden werken. We hebben eerst audit automation van Kluwer geprobeerd maar daar zijn we nooit tot een volledige implementatie gekomen. Tijdens de voorbereidingen en opleidingen merkten we al dat dit niet zou lukken. De verplichting van de ISA's heeft ons wel gedwongen om met een software te werken omdat het Pack Pe-KE van het IBR wat te beperkt was. Dus wij zijn nu aan het werken met Caseware. Wij hebben

ook al een review gehad en wij denken dat we door Caseware te gebruiken wel ISA-compliant werken. Als dan iemand van een groot kantoor komt kijken (peer-review), waar ze nog andere software gebruiken, dan heeft deze nog kritieken op Caseware dat de documentatie nog niet uitgebreid genoeg is. Dus de invoering van de ISA's heeft voor ons wel een impact gehad op de organisatie.

Vanaf het moment dat het Beroepsinstituut de opleidingen heeft gegeven hebben wij ons proberen voor te bereiden. We hebben onze stagairs ook naar die opleidingen gestuurd dus dat is wel tijdig gebeurd. Wij zijn reeds begonnen met de ISA's bij audits vanaf 30 juni die eigenlijk nog niet moesten gebeuren met de ISA's. Men begint zich daar qua denkwijze reeds op aan te passen. Het strikt ISA-compliant werken (met software) was wel pas van toepassing vanaf het moment dat dit echt verplicht was. Maar we hebben wel een periode van trial and error gehad voorheen omdat men de medewerkers ook hierop moet voorbereiden. We hebben genoeg tijd gehad om het ISA-compliant te maken.

- **Hoe wordt er controle uitgevoerd of alle audits ISA-compliant verlopen?**
het Beroepsinstituut voert hiervoor elke 6 jaar een kwaliteitscontrole uit.

- **Wat is de impact op de klant zelf?**

Ja die voelen dat. Die vinden dat de revisor nog meer vervelende vragen stellen. Door het feit dat men dingen schriftelijk moet vastleggen, stelt men sommige vragen toch maar eens opnieuw en dan betreft het vooral fraude checklisten. Al die vragenlijsten zorgen er toch voor dat men vaak dezelfde vragen moet stellen, ook op verschillende niveaus van de onderneming en dit wordt bij de klant ook gepercipieerd als lastiger.

Vergelijking ISA's – Algemene Controlenormen

- **Zijn er volgens u grote verschillen tussen de ISA's en de Algemene Controlenormen? Welke?**

Het rendement op de auditfees. ISA verwacht toch meer werk, dus de werklust is significant gestegen en de KMO klant is niet bereid om daar meer voor te betalen. Dus dat heeft wel druk op rentabiliteit en op de klantenrelatie omdat de klant toch wel het gevoel heeft dat hij zwaarder geïnviseerd wordt. Ik denk dat voor de kleine alleenwerkende revisor moeilijk is om alles ISA-compliant te laten verlopen omdat het zoveel meer werk vergt.

- **Welk verschil inzake frauderisico bestaat er volgens u tussen de Algemene Controlenormen en de ISA's?**

In de KMO vraagt men altijd hierachter. En fraude kan altijd voorkomen wanneer mensen in contact komen met geld. Bij mijn cliënteel zit de eigenaar vaak ook aan de betalingen. Op dat gebied is er relatief minder mogelijkheden tot fraude. In de omgeving waar wij zitten is de kans op fraude relatief kleiner.

- **Hoe hebben revisoren zich moeten aanpassen aan deze verandering (indien ze voordien met de Algemene Controlenormen hebben moeten werken)? Heeft het IBR opleidingen voorzien of moesten de bedrijven hier zelf voor zorgen?**

Ja, het IBR heeft hieromtrent wel veel inspanningen gedaan om opleidingen en cursussen te voorzien.

- **Ziet de audit op zich er anders uit volgens u? Moeten er meer of andere procedures gedaan worden?**

De mensen die het beroep dagelijks moeten uitoefenen vinden het nog minder aantrekkelijk. Vroeger was men veel meer bezig met het begrijpen van de administratieve processen, waar men aanbevelingen kon doen en hoe men zeker kan zijn dat alles tijdig en volledig in de balans komt. Ik heb nu het gevoel dat de focus weggaat. Volgens mij is het mogelijk een slechte audit te doen waar wel alle checklists perfect zijn afgevinkt. Dus ik denk dat we teveel met formaliteiten bezig zijn. Het is mogelijk om een fout in de cijfers te missen omdat men teveel gefocust is op de vragenlijsten en de checklists.

- **Worden volgens u de regels voor de eenmalige opdrachten ook aangepast naar een internationaal karakter?**

Voor de eenmalige opdrachten is er wel een heel Belgisch wettelijk kader. Het kader is niet in elk Europees land hetzelfde en ik denk ook niet dat dat zal komen. Ik zie er ook niet de meerwaarde van in. Als ze daar ook veel meer gaan vragen, gaat dit ook de impact hebben dat men nog meer gaat moeten betalen voor een eenmalige opdracht terwijl er in de markt nu reeds wordt gepercipieerd dat er een hoge prijs is. Ik zou het geen goede zaak vinden.

Bijlage 7: Output SPSS

T-Test

Paired Samples Statistics					
		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	PREISA	28981,9950	200	35390,9950	2501,98501
	POSTISA	28941,4000	200	36409,95983	2574,57295
Pair 2	PRE10	36212,4750	40	38259,66383	6049,38401
	POST10	38463,5500	40	47396,15514	7493,99013
Pair 3	PRE20	43995,7000	40	41826,11683	6613,28974
	POST20	43591,2000	40	42578,86048	6732,30896
Pair 4	PRE25	18039,8500	40	21601,44970	3415,48909
	POST25	16776,7000	40	14300,67840	2261,13579
Pair 5	PRE41	16551,3500	40	14368,28039	2271,82460
	POST41	16851,0000	40	14183,08563	2242,54274
Pair 6	PRE70	30160,6000	40	43983,20699	6954,35564
	POST70	29024,5500	40	41043,22370	6489,50347
Pair 7	PREBIG	45990,7264	106	41425,45620	4023,59599
	POSTBIG	45780,9057	106	43197,44504	4195,70677
Pair 8	PREOTHER	9823,2128	94	6382,93493	658,34947
	POSTOTHER	9952,1702	94	6496,88034	670,10204
Pair 9	PRENEW	20349,1688	77	29043,34591	3309,79644
	POSTNEW	21854,4675	77	36140,43755	4118,58510
Pair 10	PRENEWBIG	36285,5938	32	39647,27588	7008,71441
	POSTNEWBIG	39473,4375	32	51052,27763	9024,85293
Pair 11	PRENEWOTHER	9061,0444	45	5751,89012	857,44115
	POSTNEWOTHER	9325,4222	45	5783,83989	862,20394

Pair 1: Verschil tussen de PRE-ISA periode en de POST-ISA periode

Pair 2 – Pair 6 : Verschil tussen de 2 periodes per sector

Pair 7 – Pair 8: Verschil tussen de 2 periodes bij enerzijds de grote kantoren (Pair 7) en anderzijds de andere kantoren (Pair 8)

Pair 9: Verschil tussen de 2 periodes voor de audits waar er een nieuw mandaat is begonnen.

Pair 9 – Pair 10: Verschil tussen de 2 periodes voor de grote kantoren apart (Pair 9) en de andere kantoren (Pair 10) waar er een nieuw mandaat is begonnen

Paired Samples Correlations				
		N	Correlation	Sig.
Pair 1	PREISA & POSTISA	200	,972	,000
Pair 2	PRE10 & POST10	40	,964	,000
Pair 3	PRE20 & POST20	40	,992	,000
Pair 4	PRE25 & POST25	40	,944	,000
Pair 5	PRE41 & POST41	40	,992	,000
Pair 6	PRE70 & POST70	40	,995	,000
Pair 7	PREBIG & POSTBIG	106	,963	,000
Pair 8	PREOTHER & POSTOTHER	94	,985	,000
Pair 9	PRENEW & POSTNEW	77	,969	,000
Pair 10	PRENEWBIG & POSTNEWBIG	32	,964	,000
Pair 11	PRENEWOTHER & POSTNEWOTHER	45	,983	,000

Paired Samples Test									
		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower	Upper			
Pair 1	PREISA - POSTISA	50,59500	8516,07001	602,17709	-1136,87204	1238,06204	,084	199	,933
Pair 2	PRE10 - POST10	-2251,07500	14638,25463	2314,51128	-6932,61595	2430,46595	-,973	39	,337
Pair 3	PRE20 - POST20	404,50000	5255,70176	830,99941	-1276,35497	2085,35497	,487	39	,629
Pair 4	PRE25 - POST25	1263,15000	9391,18990	1484,87750	-1740,29824	4266,59824	,851	39	,400
Pair 5	PRE41 - POST41	-299,65000	1858,53293	293,85986	-894,03767	294,73767	-1,020	39	,314
Pair 6	PRE70 - POST70	1136,05000	5301,11686	838,18017	-559,32942	2831,42942	1,355	39	,183
Pair 7	PREBIG - POSTBIG	209,82075	11673,31032	1133,81213	-2038,31925	2457,96076	,185	105	,854
Pair 8	PREOTHER - POSTOTHER	-128,95745	1128,80234	116,42707	-360,15854	102,24364	-1,108	93	,271
Pair 9	PRENEW - POSTNEW	-1505,29870	10740,42167	1223,98465	-3943,07539	932,47799	-1,230	76	,223
Pair 10	PRENEWBIG - POSTNEWBIG	-3187,84375	16613,84877	2936,94128	-9177,77499	2802,08749	-1,085	31	,286
Pair 11	PRENEWOTHER - POSTNEWOTHER	-264,37778	1072,62012	159,89677	-586,62854	57,87298	-1,653	44	,105

Means ISA auditfee

Case Processing Summary						
	Cases					
	Included		Excluded		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
POSTISA * TYPEAUDITKANTOOR	200	100,0%	0	0,0%	200	100,0%
PREISA * TYPEAUDITKANTOOR	200	100,0%	0	0,0%	200	100,0%

Report			
TYPEAUDITKANTOOR		POSTISA	PREISA
Ander	Mean	9952,1702	9801,9362
	N	94	94
	Std. Deviation	6496,88034	6399,12891
Groot Kantoor	Mean	45780,9057	45990,7264
	N	106	106
	Std. Deviation	43197,44504	41425,45620
Total	Mean	28941,4000	28981,9950
	N	200	200
	Std. Deviation	36409,95983	35390,22387

ANOVA Table							
			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
POSTISA * TYPEAUDITKANTOOR	Between Groups	(Combined)	63953848497,66 7	1	63953848497,66 7	63,359	,000
	Within Groups		199857501356,3 33	198	1009381319,981		
	Total		263811349854,0 00	199			
PREISA * TYPEAUDITKANTOOR	Between Groups	(Combined)	65245693832,31 2	1	65245693832,31 2	70,212	,000
	Within Groups		183995427362,6 83	198	929269835,165		
	Total		249241121194,9 95	199			

Measures of Association		
	Eta	Eta Squared
POSTISA * TYPEAUDITKANTOOR	,492	,242
PREISA * TYPEAUDITKANTOOR	,512	,262

TYPEAUDITKANTOOR

Case Processing Summary							
		Cases					
		Valid		Missing		Total	
		N	Percent	N	Percent	N	Percent
POSTISA	Ander	94	100,0%	0	0,0%	94	100,0%
	Groot Kantoor	106	100,0%	0	0,0%	106	100,0%

Descriptives						
TYPEAUDITKANTOOR		Statistic		Std. Error		
POSTISA	Ander	Mean		9952,1702	670,10204	
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound		8621,4804	
			Upper Bound		11282,8601	
		5% Trimmed Mean		9376,9444		
		Median		7790,5000		
		Variance		42209454,121		
		Std. Deviation		6496,88034		
		Minimum		2208,00		
		Maximum		40800,00		
		Range		38592,00		
		Interquartile Range		8973,25		
		Skewness		1,704	,249	
		Kurtosis		4,507	,493	

	Groot Kantoor	Mean		45780,9057	4195,70677
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	37461,5942	
			Upper Bound	54100,2171	
		5% Trimmed Mean		41031,1268	
		Median		29706,0000	
		Variance		1866019258,31	
		Std. Deviation		43197,44504	
		Minimum		2752,00	
		Maximum		246658,00	
		Range		243906,00	
		Interquartile Range		42262,50	
		Skewness		1,973	,235
		Kurtosis		4,894	,465

Stem-and-Leaf Plots POST ISA

POSTISA Stem-and-Leaf Plot for
TYPEAUDITKANTOOR= Ander

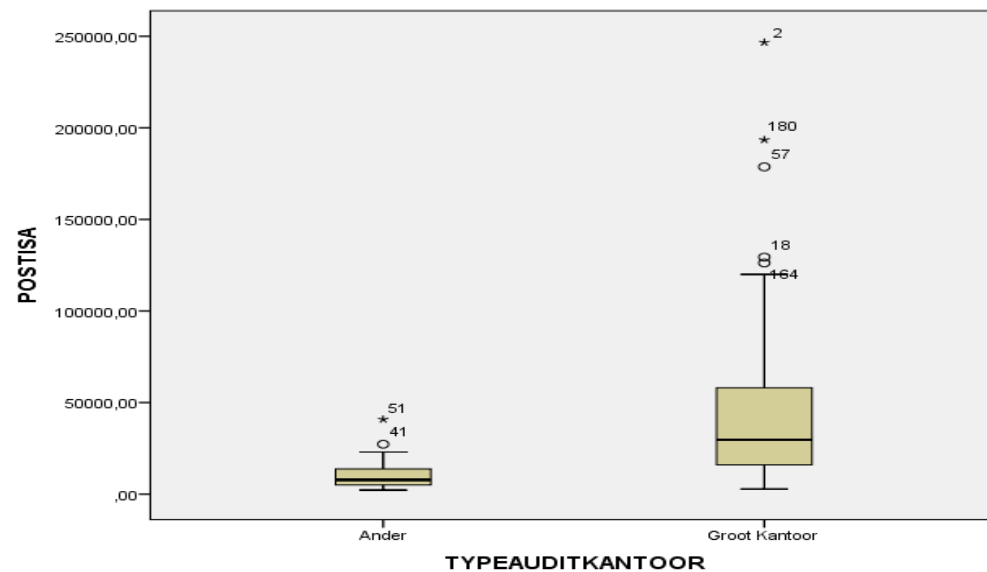
Frequency	Stem &	Leaf
23,00	0 .	223333334444444444444444
35,00	0 .	55555555666666666677777777888899999999
17,00	1 .	000001112223344444
12,00	1 .	555566778999
5,00	2 .	01123
2,00	Extremes	(>=27270)

Stem width: 10000,00
Each leaf: 1 case(s)

POSTISA Stem-and-Leaf Plot for
TYPEAUDITKANTOOR= Groot Kantoor

Frequency	Stem &	Leaf
10,00	0 .	2456677999
25,00	1 .	01112222333345556666788899
18,00	2 .	011122334555666679
8,00	3 .	01234447
14,00	4 .	01123445666779
7,00	5 .	0667888
1,00	6 .	0
4,00	7 .	1557
2,00	8 .	13
3,00	9 .	445
4,00	10 .	3789
4,00	11 .	0167
1,00	12 .	0
5,00	Extremes	(>=126228)

Stem width: 10000,00
Each leaf: 1 case(s)



Means Balanstotaal

Case Processing Summary						
	Cases					
	Included		Excluded		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
prebal * TYPEAUDITKANTOOR	200	100,0%	0	0,0%	200	100,0%
postbal * TYPEAUDITKANTOOR	200	100,0%	0	0,0%	200	100,0%

Report			
TYPEAUDITKANTOOR		prebal	postbal
Ander	Mean	11,64765446	11,57038752
	N	94	94
	Std. Deviation	16,527335332	15,853722719
Groot Kantoor	Mean	8,00297789	8,60139755
	N	106	106
	Std. Deviation	15,803227238	23,023160568
Total	Mean	9,71597587	9,99682284
	N	200	200
	Std. Deviation	16,209667845	19,983755840

ANOVA Table							
			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
prebal * TYPEAUDITKANTOOR	Between Groups	(Combined)	661,792	1	661,792	2,538	,113
	Within Groups		51626,121	198	260,738		
	Total		52287,913	199			
postbal * TYPEAUDITKANTOOR	Between Groups	(Combined)	439,158	1	439,158	1,100	,295
	Within Groups		79031,591	198	399,149		
	Total		79470,749	199			

Measures of Association		
	Eta	Eta Squared
prebal * TYPEAUDITKANTOOR	,113	,013
postbal * TYPEAUDITKANTOOR	,074	,006

TYPEAUDITKANTOOR

Case Processing Summary							
		Cases					
		Valid		Missing		Total	
	TYPEAUDITKANTOOR	N	Percent	N	Percent	N	Percent
postbal	Ander	94	100,0%	0	0,0%	94	100,0%
	Groot Kantoor	106	100,0%	0	0,0%	106	100,0%

Descriptives					
	TYPEAUDITKANTOOR		Statistic	Std. Error	
postbal	Ander	Mean	11,57038752	1,635186644	
		95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	8,32323092	
			Upper Bound	14,81754413	
		5% Trimmed Mean	9,44623586		
		Median	7,63276549		
		Variance	251,341		
		Std. Deviation	15,853722719		
		Minimum	,346608		
		Maximum	131,192340		
		Range	130,845733		
		Interquartile Range	10,954889		
		Skewness	5,050	,249	
		Kurtosis	34,900	,493	
		Groot Kantoor	Mean	8,60139755	2,236207037
	95% Confidence Interval for Mean		Lower Bound	4,16741208	
			Upper Bound	13,03538301	
	5% Trimmed Mean		5,44672886		
	Median		4,36451990		
	Variance		530,066		
	Std. Deviation		23,023160568		
	Minimum		,064322		
	Maximum		227,908815		
	Range		227,844493		
	Interquartile Range		6,533499		
Skewness	8,521		,235		
Kurtosis	80,227	,465			

Stem-and-Leaf Plots Postbalans

postbal Stem-and-Leaf Plot for
 TYPEAUDITKANTOOR= Ander

Frequency	Stem &	Leaf
36,00	0 .	0000011111111111222222223333333333444444
22,00	0 .	55666666667777888899999
15,00	1 .	000111222234444
10,00	1 .	5555667888
2,00	2 .	04
2,00	2 .	79
7,00	Extremes	(>=33)

Stem width: 10,00000
 Each leaf: 1 case(s)

postbal Stem-and-Leaf Plot for
 TYPEAUDITKANTOOR= Groot Kantoor

Frequency	Stem &	Leaf
13,00	0 .	0002333346667
18,00	1 .	001244444556677799
9,00	2 .	012223456
8,00	3 .	01458899
11,00	4 .	00112446899
5,00	5 .	01258
11,00	6 .	11234558899
4,00	7 .	0579
6,00	8 .	236667
3,00	9 .	135
1,00	10 .	2

```

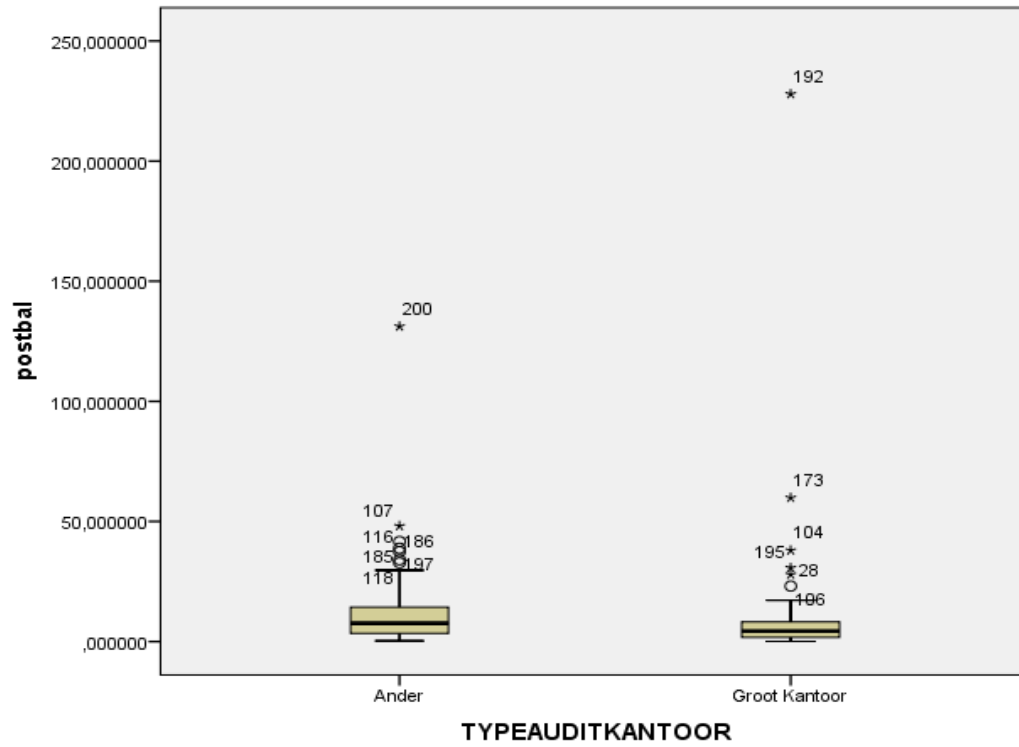
1,00      11 .  6
4,00      12 . 5679
2,00      13 . 49
1,00      14 .  4
,00       15 .
2,00      16 . 18
1,00      17 .  1
6,00 Extremes (>=23,1)

```

```

Stem width: 1,000000
Each leaf:   1 case(s)

```



Crosstabs

Case Processing Summary						
	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
duurder * TYPEAUDITKANTOOR	200	100,0%	0	0,0%	200	100,0%
duurder * NIEUWMANDAAT	200	100,0%	0	0,0%	200	100,0%

duurder * TYPEAUDITKANTOOR

Crosstab					
			TYPEAUDITKANTOOR		Total
			Ander	Groot Kantoor	
duurder	,00	Count	50	68	118
		% within TYPEAUDITKANTOOR	53,2%	64,2%	59,0%
	1,00	Count	44	38	82
		% within TYPEAUDITKANTOOR	46,8%	35,8%	41,0%
Total		Count	94	106	200
		% within TYPEAUDITKANTOOR	100,0%	100,0%	100,0%

Chi-Square Tests					
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	2,474 ^a	1	,116		
Continuity Correction ^b	2,041	1	,153		
Likelihood Ratio	2,475	1	,116		
Fisher's Exact Test				,150	,077
Linear-by-Linear Association	2,461	1	,117		
N of Valid Cases	200				
a. 0 cells (,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 38,54.					
b. Computed only for a 2x2 table					

duurder * NIEUWMANDAAT

Crosstab					
			NIEUWMANDAAT		Total
			geen nieuw mandaat	nieuwmandaat	
duurder	,00	Count	78	40	118
		% within NIEUWMANDAAT	64,5%	50,6%	59,0%
	1,00	Count	43	39	82
		% within NIEUWMANDAAT	35,5%	49,4%	41,0%
Total		Count	121	79	200
		% within NIEUWMANDAAT	100,0%	100,0%	100,0%

Chi-Square Tests					
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	3,779 ^a	1	,052		
Continuity Correction ^b	3,229	1	,072		
Likelihood Ratio	3,767	1	,052		
Fisher's Exact Test				,057	,036
Linear-by-Linear Association	3,760	1	,052		
N of Valid Cases	200				
a. 0 cells (,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 32,39.					
b. Computed only for a 2x2 table					

Logistic Regression

Case Processing Summary			
Unweighted Cases ^a		N	Percent
Selected Cases	Included in Analysis	198	100,0
	Missing Cases	0	,0
	Total	198	100,0
Unselected Cases		0	,0
Total		198	100,0
a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.			

Dependent Variable Encoding	
Original Value	Internal Value
,00	0
1,00	1

Classification Table ^{a,b}					
	Observed	Predicted			
		duurder		Percentage Correct	
		,00	1,00		
Step 0	duurder	,00	117	0	100,0
		1,00	81	0	,0
	Overall Percentage				59,1
a. Constant is included in the model.					
b. The cut value is ,500					

Variables in the Equation							
		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0	Constant	-,368	,145	6,472	1	,011	,692

Variables not in the Equation					
			Score	df	Sig.
Step 0	Variables	TYPEAUDITKANTOOR	2,974	1	,085
		NIEUWMANDAAT	3,890	1	,049
	Overall Statistics			5,712	2

Block 1: Method = Enter

Omnibus Tests of Model Coefficients				
		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	5,731	2	,057
	Block	5,731	2	,057
	Model	5,731	2	,057

Model Summary			
Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	262,173 ^a	,029	,038

a. Estimation terminated at iteration number 3 because parameter estimates changed by less than ,001.

Classification Table ^a					
		Predicted			
		duurder		Percentage	
Observed		,00	1,00	Correct	
Step 1	duurder	,00	92	25	78,6
		1,00	59	22	27,2
	Overall Percentage				57,6

a. The cut value is ,500

Variables in the Equation							
		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 ^a	TYPEAUDITKANTOOR	-,406	,298	1,850	1	,174	,666
	NIEUWMANDAAT	,501	,302	2,752	1	,097	1,651
	Constant	-,363	,260	1,941	1	,164	,696
a. Variable(s) entered on step 1: TYPEAUDITKANTOOR, NIEUWMANDAAT.							

Auteursrechtelijke overeenkomst

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

Het effect van de verplichting van de ISA standaarden voor de wettelijke audits in België

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

Jaar: **2016**

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,

Meyers, Mike

Datum: **30/05/2016**