

Auteursrechterlijke overeenkomst

Opdat de Universiteit Hasselt uw eindverhandeling wereldwijd kan reproduceren, vertalen en distribueren is uw akkoord voor deze overeenkomst noodzakelijk. Gelieve de tijd te nemen om deze overeenkomst door te nemen, de gevraagde informatie in te vullen (en de overeenkomst te ondertekenen en af te geven).

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

Titel: Interne audit in de niet-financiële sector in België

Richting: 3de jaar handelsingenieur - major accountancy en financiering

Jaar: 2008

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.

Ik ga akkoord,

KUSTERS, Kristie

Datum: 5.11.2008

Interne audit in de niet-financiële sector in België

Kristie KUSTERS

promotor :
Prof. dr. Roger MERCKEN

Woord vooraf

Deze eindverhandeling kwam tot stand in het kader van mijn laatste jaar Handelsingenieur, Accountancy en Financiering, aan de Universiteit Hasselt. Wegens de toenemende belangstelling voor interne audit heb ik er voor gekozen te onderzoeken hoe de interne audit is ingericht binnen beursgenoteerde Belgische ondernemingen. Meer bepaald, wordt in deze verhandeling onderzocht hoe de interne auditfunctie georganiseerd is binnen de niet-financiële sector. Deze sector is immers niet verplicht interne audit uit te voeren.

De realisatie van deze eindverhandeling was niet mogelijk geweest zonder de hulp van verschillende personen. Graag zou ik van deze gelegenheid gebruik willen maken om hen te bedanken. Eerst en vooral wil ik mijn promotor, Professor dr. Roger Mercken, bedanken voor zijn ondersteuning en zijn deskundig advies en voor het nalezen van deze verhandeling.

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

Tot slot verdienen mijn ouders een speciaal woord van dank voor de kansen die ze mij gegeven hebben om deze studies te doorlopen. Vooral hun mentale steun heeft mij door de moeilijkere momenten van mijn studies heen geholpen.

Samenvatting

In het eerste hoofdstuk wordt de probleemstelling en methodologie van deze eindverhandeling besproken. Interne audit heeft de laatste jaren internationaal en nationaal aan belang gewonnen. Aan de basis van deze toenemende belangstelling voor interne audit ligt deugdelijk bestuur. Door de verschillende boekhoudschandalen van de afgelopen jaren steeg de behoefte aan wetgeving en aanbevelingen in verband met corporate governance. Dit leidde wereldwijd tot diverse wetten en codes. In België bevat de vennootschapswetgeving geen specifieke bepalingen voor corporate governance. Wel is sinds 2004 de Code Lippens van kracht. De Lippens Code raadt beursgenoteerde bedrijven aan een intern auditproces in te richten. Dit houdt hoofdzakelijk in: het identificeren, het evalueren, het beheren en het opvolgen van bedrijfsrisico's. Ondernemingen die buiten de financiële sector vallen en niet onderworpen zijn aan de wet van 10 juni 1964, zijn echter niet verplicht een interne auditfunctie te organiseren. Voornamelijk omwille van deze redenen leek het interessant na te gaan hoe de interne auditactiviteiten zijn ingericht in de Belgische niet-financiële sector van beursgenoteerde ondernemingen.

In het tweede hoofdstuk van deze eindverhandeling komt het begrip 'interne audit' aan bod. Interne audit is niet onderworpen aan overheidsregulering, maar eerder aan zelfregulering. Het Instituut van Internal Auditors (IIA) is de belangrijkste vertegenwoordiger van het interne auditberoep en formuleerde de definitie van interne audit in 1999 als volgt: *"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organisation's operations. It helps an organisation accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes."*

Het IIA is de enige organisatie die zich wereldwijd bezighoudt met de belangen van het interne auditberoep. Het Instituut heeft verschillende richtlijnen en standaarden inzake interne audit vastgelegd. Het 'Professional Practice Framework' werd opgesteld door het IIA en is van toepassing sinds januari 2002. Dit framework vormt een leidraad voor de interne auditor en bestaat uit: de definitie van interne audit, de deontologische code "Code of Ethics", de nieuwe interne auditstandaarden "Standards voor Professional Practice of Internal Auditing", "Practice Advisories" en "Development & Practice Aids". Deze items worden in paragraaf 2.3 toegelicht.

Tenslotte wordt in hoofdstuk twee aandacht gegeven aan de verschillende audittypes die door de interne auditor kunnen worden uitgevoerd. De verschillende audittypes zijn: de operationele audit, de compliance audit, de financiële audit, de managementaudit, de IT-audit en speciale onderzoeken. De laatste jaren wordt binnen de interne audit een afname van de financiële en een toename van de IT-audit vastgesteld. Daarnaast wordt er door de interne auditor vanuit

theoretisch standpunt te weinig belang gehecht aan managementaudit, 'tone at the top' en de beoordeling van beloningssystemen.

In hoofdstuk drie wordt de organisatie rond de interne auditfunctie besproken. Een eerste belangrijk punt rond de organisatie van interne audit binnen een onderneming is het interne auditcharter. Het interne auditcharter is een dienstencontract tussen de interne audit en het bedrijf dat geauditeerd wordt. Het definieert onder andere het doel, de autoriteit, de verantwoordelijkheden, het werkingsgebied en de onafhankelijkheid van de interne audit. Het charter dient te worden goedgekeurd en ondertekend door de voorzitter van de raad van bestuur. Practice Advisory 2060-2 raadt eveneens aan, het interne auditcharter te laten goedkeuren en jaarlijkse te laten beoordelen door het auditcomité. Uit eerder uitgevoerd onderzoek blijkt echter dat deze vereisten slechts in een beperkt aantal auditcomité charters worden opgenomen.

Vervolgens komen de relatie tussen de raad van bestuur, het auditcomité en de interne audit ter sprake. De raad van bestuur heeft een belangrijke toezichthoudende functie en dient er voor te zorgen dat een goed functionerend intern controlesysteem aanwezig is zodat een adequate identificatie en opvolging van de ondernemingsrisico's mogelijk is. Daarnaast is de raad van bestuur onder andere verantwoordelijk voor de evaluatie van de prestaties van de interne en de externe auditfunctie. Voor ondersteuning en advies bij deze verantwoordelijkheden kan het Bestuur adviserende comités oprichten. Het auditcomité ondersteunt de raad van bestuur in zijn toezichthoudende rol en dient de interne auditafdeling te leiden en de effectiviteit van deze afdeling te evalueren. Een goede communicatie tussen het auditcomité en de interne auditafdeling is essentieel voor een efficiënte uitvoering van de interne auditactiviteiten. Ook dient de interne auditafdeling het auditcomité regelmatig te rapporteren over zijn bevindingen en aanbevelingen. Goede communicatie tussen beide partijen kan bevorderd worden door vertrouwelijk overleg tussen het comité en de interne auditor.

In het derde hoofdstuk komt ook de relatie tussen interne en externe auditor aan bod. De rol van de interne audit wordt bepaald door de leiding van de onderneming en omvat over het algemeen het adviseren van het management en het auditcomité over systemen van risicomanagement en interne controle. De externe auditor daarentegen is een externe partij die wordt aangesteld om een onafhankelijk oordeel te geven over de financiële overzichten van het bedrijf. Toch zijn er ook overeenkomsten tussen het interne en externe auditwerk. Bijgevolg kunnen door effectieve communicatie en samenwerking tussen interne en externe auditor kosten en dubbel werk gereduceerd worden. Ook kan op die manier de kwaliteit van de auditdiensten geleverd aan het management en het auditcomité geoptimaliseerd worden. The Statement on Auditing Standards (SAS) 65 en de Internationale Controle Standaard 610 moedigen externe auditors daarom aan rekening te houden met de interne auditactiviteiten wanneer de audit in verband met de financiële staten gepland en uitgevoerd wordt. Samenwerking tussen de twee auditors kan in verschillende

categorieën voorkomen. Deze categorieën zijn: geen samenwerkingsrelatie, kostenvoordeel samenwerkingsrelatie, gedeelde samenwerkingsrelatie en partnership relationship.

Het derde hoofdstuk eindigt met de positionering en verantwoordingslijnen van de interne afdeling binnen een onderneming. Uit de theorie blijkt dat er nogal eens meningsverschillen bestaan over de rapportering naar het auditcomité, de Chief Executive Officer (CEO) en de Chief Financial Officer (CFO). 'The Best Practices of Internal Audit' geeft de voorkeur aan een functionele rapportering naar het auditcomité en een administratieve rapportering naar de CEO.

Het vierde hoofdstuk van deze eindverhandeling behandelt het interne auditproces. Over het algemeen kan gezegd worden dat het auditproces bestaat uit vier fases: de planning, de uitvoering, de afsluiting en rapportering en de opvolging (follow-up). Belangrijke punten tijdens de planning zijn: het bepalen van de te auditeren domeinen, het bepalen van tijdsbudgetten, het samenstellen van het auditteam en het auditprogramma voor elke auditopdracht. Meestal is de auditplanning afhankelijk van de vastgestelde risico's. Vervolgens wordt de interne audit uitgevoerd. Hiervoor kunnen verschillende audittechnieken gebruikt worden. Enkele voorbeelden hiervan zijn: interviews, sample testing, feeling en self assessments. Daarna worden de bevindingen en aanbevelingen van de interne audit samengevat en gerapporteerd naar de verschillende belanghebbenden. Dit kunnen zijn: het auditcomité, de CEO, de CFO, de externe auditor, het geauditeerde domein, enzovoort. Een belangrijk aspect van de interne auditactiviteiten is de follow-up. Interne audit heeft immers geen zin wanneer het geauditeerde domein geen rekening houdt met de aanbevelingen van de interne auditor en wanneer de actiepunten niet geïmplementeerd worden.

In het laatste en vijfde hoofdstuk van de literatuurstudie worden het internet en de software, die gebruikt kunnen worden als audittool, besproken. Het internet vormt meer en meer een belangrijke bron van informatie voor de interne auditor. Wel is het belangrijk dat de interne auditor de kennis heeft om hiermee om te gaan. Daarnaast kunnen de interne auditactiviteiten vergemakkelijken en verbeteren door het gebruik van software. Dit kan algemene software zijn zoals de Microsoft office tools, maar er zijn ook specifieke auditsoftwareprogramma's op de markt. General Audit Software, Audit Management Software, Risicomanagement & -analyse Software of Netwerk en Besturingssysteem & Database Assessment software zijn voorbeelden hiervan. Er wordt binnen het interne auditberoep echter vaak nog geen gebruik gemaakt van specifieke auditsoftware.

Hoofdstuk zes vormt de inleiding van het empirisch onderzoek. Hier worden de onderzoeksofzet en de steekproefbepaling verduidelijkt. Verder worden ook de verschillende ondernemingen en bevoorrechte getuigen voorgesteld.

In hoofdstuk zeven wordt het eigenlijke onderzoek van de eindverhandeling besproken. Voor het praktijkonderzoek werden elf bevoorrechte getuigen geïnterviewd. De ondervraagden hebben allemaal ervaring met het interne auditberoep binnen Belgische beursgenoteerde ondernemingen. Met behulp van deze getuigenissen wordt weergegeven hoe de interne auditfunctie binnen de Belgische niet-financiële sector is georganiseerd. Dit gebeurt voornamelijk door een antwoord te geven op de verschillende deelvragen die in hoofdstuk één geformuleerd worden.

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

Inhoudsopgave

Woord vooraf

Samenvatting

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1	Probleemstelling en methodologie	- 11 -
1.1	Inleiding	- 11 -
1.2	Praktijkprobleem.....	- 11 -
1.2.1	Interne audit	- 11 -
1.2.2	Corporate governance en interne audit	- 12 -
1.3	Centrale onderzoeksvraag en deelvragen	- 13 -
1.3.1	De centrale onderzoeksvraag.....	- 13 -
1.3.2	De deelvragen	- 14 -
1.3.3	Toelichting bij de centrale onderzoeksvraag en de deelvragen	- 15 -
1.4	Onderzoeksopzet	- 16 -
1.4.1	Literatuurstudie	- 16 -
1.4.2	Praktijkonderzoek	- 16 -
Hoofdstuk 2	Interne audit	- 18 -
2.1	Inleiding	- 18 -
2.2	Definitie	- 18 -
2.3	Het Instituut van Internal Auditors (IIA)	- 22 -
2.3.1	'Statement of Responsibilities' en 'Professional Practices Framework'	- 23 -
2.4	Audittypes.....	- 26 -
2.4.1	Operationele audit.....	- 26 -
2.4.2	Compliance audit	- 27 -
2.4.3	Financiële audit.....	- 27 -
2.4.4	Managementaudit	- 27 -
2.4.5	Computeraudit.....	- 28 -
2.4.6	Speciale audits	- 28 -
Hoofdstuk 3	De organisatie rond interne audit	- 29 -
3.1	Inleiding	- 29 -
3.2	Het interne auditcharter.....	- 30 -
3.3	Het auditcomité	- 31 -
3.3.1	De raad van bestuur en het auditcomité	- 31 -

3.3.2	Samenstelling van het auditcomité.....	- 32 -
3.3.3	Organisatie van het auditcomité.....	- 33 -
3.3.4	Verantwoordelijkheden van het auditcomité	- 34 -
3.3.5	Relatie tussen het auditcomité en de interne afdeling	- 35 -
3.4	Relatie met de externe auditor.....	- 37 -
3.4.1	Types samenwerkingsrelaties	- 39 -
3.5	Positionering van de interne afdeling binnen de onderneming	- 41 -
Hoofdstuk 4	Het interne auditproces	- 43 -
4.1	Inleiding	- 43 -
4.2	Fase 1: Planning van de interne auditopdracht.....	- 44 -
4.2.1	Definiëren van de doelstelling en reikwijdte van de audit	- 44 -
4.2.2	Risicobeoordeling	- 45 -
4.2.3	Samenstelling van het auditteam	- 46 -
4.2.4	Vastlegging van een budget	- 46 -
4.2.5	Voorbereiding van de auditprogramma's	- 47 -
4.2.6	Materiële voorbereiding van de audit	- 49 -
4.3	Fase 2: Uitvoering van de interne auditopdracht	- 50 -
4.3.1	Audittechnieken	- 50 -
4.4	Fase 3: Afsluiting en rapportering van de interne auditopdracht.....	- 50 -
4.4.1	Afwerking en laatste nazicht van het dossier	- 50 -
4.4.2	Rapportering	- 51 -
4.4.3	Voortgangcontrole urenbesteding.....	- 52 -
4.4.4	Klassement van de dossiers.....	- 52 -
4.4.5	Kwaliteitscontroles	- 52 -
4.5	Fase 4: Opvolging van de interne auditopdracht	- 52 -
Hoofdstuk 5	Audittools	- 54 -
5.1	Inleiding	- 54 -
5.2	Het internet.....	- 54 -
5.3	Softwaretools	- 55 -
5.3.1	Voordelen bij het gebruik van auditsoftware tools	- 55 -
5.3.2	Soorten softwaretools.....	- 56 -
Hoofdstuk 6	Praktijkonderzoek: onderzoekopzet en bepaling van de steekproef -	59 -
6.1	Inleiding	- 59 -
6.2	De ondernemingen en bevoorrechte getuigen	- 60 -

Hoofdstuk 7	De bevindingen uit de interviews	- 66 -
7.2	Doel en karakteristieken van de uitgevoerde interne audit	- 66 -
7.2.1	Doel van de interne audit	- 66 -
7.2.2	Soorten audits	- 67 -
7.3	Het interne auditcharter	- 69 -
7.3.1	Kenmerken van het charter	- 69 -
7.3.2	Beoordeling van het charter door het auditcomité	- 70 -
7.4	De positionering en rapportering van de interne afdeling	- 72 -
7.4.1	Rapportering naar het geauditeerde domein	- 73 -
7.4.2	Rapportering naar het auditcomité	- 73 -
7.4.3	Rapportering naar de Chief Executive Officer	- 74 -
7.4.4	Rapportering naar de Chief Financial Officer	- 74 -
7.4.5	Onafhankelijkheid van de interne auditor	- 74 -
7.5	De communicatie tussen interne auditor en het auditcomité	- 75 -
7.5.1	De vergaderingen van het auditcomité	- 75 -
7.5.2	Discreet overleg tussen interne auditor en de leden van het auditcomité	- 77 -
7.6	De relatie tussen interne auditor en externe auditor	- 78 -
7.6.1	Geen samenwerkingsrelatie	- 79 -
7.6.2	Kostenvoordeel samenwerkingsrelatie	- 80 -
7.6.3	Gedeelde samenwerkingsrelatie	- 80 -
7.6.4	Partnership relationship	- 81 -
7.7	Het jaarlijks interne auditplan	- 82 -
7.7.1	De vastlegging van de te auditeren domeinen binnen de onderneming	- 82 -
7.7.2	De bepaling van tijdsbudgetten	- 86 -
7.7.3	Het interne auditteam	- 87 -
7.8	Het gebruik van audittechnieken	- 91 -
7.8.1	Risk and control self assessment vragenlijsten	- 91 -
7.8.2	Facilitated risk and control self assessment meetings	- 91 -
7.8.3	Toegevoegde waarde van self assessment processen	- 92 -
7.9	Het gebruik van software	- 93 -
7.9.1	Office tools	- 93 -
7.9.2	Het internet	- 93 -
7.9.3	Auditsoftware	- 94 -
7.9.4	Datamining	- 95 -
7.9.5	SAP	- 95 -
Hoofdstuk 8	Algemene conclusies	- 96 -
8.1	Conclusies	- 96 -
8.2	Aanbevelingen voor verder onderzoek	- 101 -

Lijst van geraadpleegde werken - 102 -

Lijst van Figuren - 105 -

Hoofdstuk 1 Probleemstelling en methodologie

1.1 Inleiding

In het eerste hoofdstuk wordt het praktijkprobleem van deze eindverhandeling omschreven en gesitueerd. Vervolgens worden de centrale onderzoeksvraag en deelvragen geformuleerd en toegelicht. In het laatste deel van hoofdstuk één wordt de onderzoeksopzet verduidelijkt. Daarnaast worden er reeds een aantal concrete onderzoekspunten aangehaald.

1.2 Praktijkprobleem

1.2.1 Interne audit

Traditioneel is de interne auditfunctie ontworpen om betrouwbare boekhoudinformatie te verzekeren en bedrijfsactiva te beschermen. In een streven naar meer toegevoegde waarde omvat interne audit ook andere functies zoals operational auditing, risk assessment en IT assurance services. Deze uitbreidende rol heeft het belang van de interne auditfunctie als deel van de controlestructuur van het management binnen een onderneming en het systeem van risicobeheer verhoogd. (Roland e.a., 2006) Vooral bij beursgenoteerde ondernemingen is de aandacht voor interne audit de afgelopen jaren toegenomen (Gras, 2006).

In tegenstelling tot het externe auditberoep, is het interne auditberoep bijna uitsluitend onderhevig aan zelfregulering, en niet zozeer aan overheidsregulering. De bekendste vorm van deze zelfregulering wordt georganiseerd en opgelegd door het Instituut van Internal Auditors (IIA). (Dries e.a., 2004) Uit de regulering rond interne audit blijkt dat niet alle organisaties verplicht zijn om een interne audit te laten uitvoeren. In privé-bedrijven en niet-financiële ondernemingen die niet onder de wet van 10 juni 1964 vallen, moet er geen opdracht gegeven worden tot een interne audit. Deze ondernemingen zijn vrij in het al dan niet instellen van een interne auditfunctie en in de functieomschrijving ervan. (www.theiia.org, 2007)

Bovendien kunnen ondernemingen de interne audit intern door mensen binnen het bedrijf laten organiseren, of kiezen voor gehele of gedeeltelijke uitbesteding en de interne auditfunctie door een externe dienstverlener laten uitvoeren. (www.theiia.org, 2007) De uitbesteding van de interne audit brengt enkele voordelen met zich mee voor de onderneming. Het belangrijkste voordeel is

dat het bedrijf zich kan blijven concentreren op haar core-business. Daarnaast krijgt de onderneming toegang tot de expertise waarover de externe dienstverlener beschikt. (Schaik v., 2005) Bovendien is volgens sommige auteurs een ingehuurde interne auditor onafhankelijker. Deze staat weliswaar niet op de loonlijst, maar wordt toch ook door de onderneming betaald. Bestuurders echter voelen vaak weinig voor het inhuren van buitenstaanders als interne auditor. Ze zijn van mening dat de functie deel moet zijn van het bedrijf omdat een eigen auditor de mensen en de cultuur kent. (Rothuizen, 2007: 42)

De interne audit laten uitvoeren door de commissaris of aangestelde externe auditor die de financiële positie van de onderneming controleert, is niet toegelaten. Hierdoor komt de onafhankelijkheid en de objectiviteit van de externe auditor immers in gevaar doordat de auditor nu zowel het management adviseert over interne controlesystemen als een verklaring aflevert over het getrouw beeld van de financiële overzichten. (Schaik v., 2005)

1.2.2 Corporate governance en interne audit

Aanleiding voor de toenemende belangstelling voor de interne auditfunctie zijn de verschillende schandalen rond corporate governance (of deugdelijk bestuur) en accounting van het laatste decennium. Corporate governance of deugdelijk bestuur kan omschreven worden als: het systeem dat weergeeft hoe de onderneming geleid en gecontroleerd zou moeten worden zodat belangenconflicten worden geminimaliseerd (Buysschaert e.a., 2003). Onder meer het Amerikaanse Enron-, het Nederlandse Ahold- en het Belgische Lernout en Hauspie-schandaal zijn voorbeelden van schandalen rond deugdelijk bestuur. Door deze financiële mislukkingen en instortingen van organisaties steeg internationaal de behoefte aan nieuwe regels, verbeterde standaarden en technologieontwikkelingen voor onder andere een betere kwaliteit van de interne auditfunctie. (Hughes, 2004)

Uit de verschillende schandalen bleek dat interne controleprocessen, corporate governance en risk management cruciaal zijn voor het succes en de duurzaamheid van een onderneming. Betrouwbare interne controles ondersteunen het management namelijk bij het verminderen van risico's in verband met ondernemingsdoelstellingen. Het management is dan ook verantwoordelijk voor het opbouwen en onderhouden van een goed intern controlesysteem binnen de organisatie.

Een specifieke, onafhankelijke en effectieve interne audit kan het management hierbij helpen. De interne auditfunctie brengt immers een systematische, gedisciplineerde benadering aan voor de beoordeling van het interne controlesysteem en van risicomanagement processen. Hierbij worden de effectiviteit van het ontwerp en de uitvoering van het systeem en de processen beoordeeld. Een objectieve evaluatie van interne controle en risicomanagementprocessen door de interne

auditfunctie geeft het management en externe belanghebbenden de zekerheid dat risico's binnen de onderneming beperkt zijn. (www.theiia.org, 2007) Een ander gevolg van de talrijke schandalen en van de invoering van de verschillende corporate governance codes is dat de interne auditfunctie steeds meer verschillende vaardigheden en bekwaamheden vereist. (Gras, 2006: 38)

1.2.2.1 *Corporate Governance Codes*

De Verenigde Staten reageerden op de behoefte aan aanbevelingen rond corporate governance door het vastleggen van een regelgeving rond deugdelijk bestuur in "The Sarbanes-Oxley Act" (2002). Andere landen volgden kort daarna. Zo wordt er in Nederland sinds 2003 gewerkt met de gedragscode Tabaksblat met aanbevelingen betreffende corporate governance voor beursgenoteerde ondernemingen. In België bestaat er geen specifieke wetgeving rond corporate governance, maar werden de Code Lippens voor beursgenoteerde bedrijven en de Code Buysse voor niet-beursgenoteerde bedrijven opgesteld.

De Lippens code werd in 2004 in het leven geroepen. De code richt zich tot Belgische beursgenoteerde bedrijven en geeft aanbevelingen over hoe deugdelijk bestuur opgericht en in stand gehouden kan worden. Lippens raadt het volgende aan in verband met interne audit: "Er wordt een onafhankelijke interne auditfunctie opgericht die de middelen en de know-how tot haar beschikking heeft welke zijn aangepast aan de aard, de omvang en de complexiteit van de vennootschap. Indien de vennootschap niet beschikt over een interne auditfunctie, wordt minstens jaarlijks nagegaan of daartoe een noodzaak bestaat."

De code Buysse dateert van 2005 en bevat aanbevelingen voor niet-beursgenoteerde Belgische ondernemingen. In deze code wordt niet specifiek melding gemaakt over de oprichting van een interne auditfunctie.

1.3 Centrale onderzoeksvraag en deelvragen

1.3.1 De centrale onderzoeksvraag

Buiten de financiële sector is het dus niet verplicht om over een interne afdeling te beschikken. Er zijn echter heel wat ondernemingen die vrijwillig toch opteren voor een interne auditfunctie. Voor beursgenoteerde ondernemingen raadt de code Lippens de oprichting ervan aan. Daarom luidt de **centrale onderzoeksvraag** van deze eindverhandeling:

"Hoe is de interne auditfunctie binnen Belgische beursgenoteerde ondernemingen ingericht?"

Aan de hand van een theorie- en praktijkgericht onderzoek wordt in deze eindverhandeling nagegaan hoe de interne auditfunctie georganiseerd is in Belgische beursgenoteerde bedrijven die vrijwillig gekozen hebben om aan interne audit te doen.

1.3.2 De deelvragen

De specifieke **deelvragen** om een antwoord te kunnen formuleren op de centrale onderzoeksvraag worden in deze paragraaf geformuleerd.

De deelvragen zijn:

- *"Wat is interne audit?"*
- *"Welk type van controles vallen binnen het takenpakket van de interne auditor?"*
- *"Wat zijn de kenmerken en de voordelen van het interne auditcharter?"*
- *"Wordt het interne auditcharter goedgekeurd en regelmatig opnieuw beoordeeld door het auditcomité in de Belgische bedrijven?"*
- *"Heeft de interne afdeling een onafhankelijke positionering binnen de Belgische ondernemingen?"*
- *"Hoe verloopt de communicatie tussen het hoofd van interne audit en de leden van het auditcomité?"*
- *"Welk soort relaties bestaan er tussen de interne auditor en de externe auditor?"*
- *"Welke factoren hebben invloed op het vastleggen van de te auditeren domeinen in het jaarlijks interne auditplan?"*
- *"Welke factoren hebben invloed op het vastleggen van tijdsbudgetten in het jaarlijks interne auditplan?"*
- *"Wat zijn de kenmerken van het auditteam binnen de interne afdelingen van de Belgische ondernemingen?"*
- *"Is er een evolutie in het gebruik van audittools binnen het interne auditberoep van de Belgische bedrijven?"*
- *"In welke mate is (audit)software geïntegreerd binnen de Belgische interne afdelingen?"*

1.3.3 Toelichting bij de centrale onderzoeksvraag en de deelvragen

Voor de toepassing van deze eindverhandeling worden hieronder enkele begrippen toegelicht.

Interne auditfunctie. De interne auditfunctie levert onafhankelijk en objectief assurance en consulting diensten met als doel: waarde toevoegen aan en het verbeteren van processen en procedures binnen een organisatie. De interne audit helpt een organisatie zijn objectieven te behalen door de effectiviteit van risicomanagement, controle en governance processen te evalueren en te verbeteren aan de hand van een systematische, gedisciplineerde benadering.

Belgische ondernemingen. In deze eindverhandeling worden Belgische *beursgenoteerde* ondernemingen onderzocht die vrijwillig een interne audit organiseren. Beursgenoteerde Belgische bedrijven zoals *financiële instellingen, holdings en ondernemingen die onder de wet van 10 juni 1964 vallen, worden buiten beschouwing* gelaten. Het is immers de bedoeling in deze eindverhandeling een indruk te krijgen van de interne auditactiviteiten in bedrijven waar deze activiteiten niet verplicht zijn.

Interne auditcharter. Het interne auditcharter is een dienstencontract tussen de interne audit en het bedrijf. Het definieert onder andere het doel, de autoriteit, de verantwoordelijkheden, het werkingsgebied en de onafhankelijkheid van de interne audit.

Positionering van de interne afdeling binnen het bedrijf. Dit omvat de verantwoordingslijnen van de interne audit naar het auditcomité, de Chief Executive Officer en/of de Chief Financial Officer.

Auditcomité. Het auditcomité is een subcomité van de raad van bestuur. De belangrijkste opdracht van het auditcomité is het bijstaan van de raad van bestuur in zijn toezichtsfunctie. Meer bepaald bij het nazicht van financiële informatie, het systeem van interne controle en het interne en externe auditproces.

Externe auditor. De externe auditor is een onafhankelijke en onpartijdige deskundige die de jaarrekening van een onderneming controleert. Hij kijkt na of de jaarrekening een getrouw beeld weergeeft van de financiële positie van de onderneming en van de resultaten van het boekjaar.

Te auditeren domeinen. Dit omvat elk individu, elke eenheid of activiteit binnen de organisatie die in het jaarlijks interne auditplan worden opgenomen en die gedurende het volgend jaar geauditeerd worden.

Tijdsbudgetten. Tijdsbudgetten houden de timing en de duur van de verschillende auditopdrachten in.

Interne auditteam. Dit is de groep van personen die binnen de interne afdeling van een bedrijf verantwoordelijk is voor de uitvoering van de interne auditactiviteiten.

Audittools. Dit zijn de (hulp)middelen technieken waarmee de interne auditor zijn auditwerkzaamheden uitvoert.

(Audit)Software. De interne auditor kan gebruik maken van algemene software of software speciaal ontworpen voor gebruik bij auditwerkzaamheden.

1.4 Onderzoeksopzet

1.4.1 Literatuurstudie

Zoals eerder aangehaald, wordt dit onderzoek opgesplitst in twee delen: een theoriegericht en een praktijkgericht onderzoek. Het theoriegericht onderzoek bestaat uit een uitgebreide literatuurstudie. Hierin wordt eerst en vooral getracht het begrip 'interne audit' te verduidelijken. Hiervoor worden onder meer ook de standaarden van het 'Instituut van Internal Auditors' geraadpleegd omdat ze wereldwijd de basis vormen van een interne auditfunctie. Daarna volgt een analyse van de organisatie van het interne auditberoep. Hierbij wordt aandacht besteed aan het auditcharter, het auditcomité, de externe auditor en de positie van de interne controleafdeling binnen de onderneming. Vervolgens wordt verder ingegaan op het interne auditproces. Voor het uitwerken van het literatuuronderzoek wordt onder meer gebruik gemaakt van wetenschappelijke boeken, tijdschriften en enkele erkende internetsites.

1.4.2 Praktijkonderzoek

In een tweede stap wordt er overgegaan naar het empirisch onderzoek. Hier worden de verwachtingen uit de theorie getoetst aan de praktijk. Enkele interessante onderzoekspunten uit de literatuur worden hieronder besproken.

Een eerste onderzoekspunt behandelt het interne auditcharter. Practice Advisory 2060-2 beveelt een jaarlijkse beoordeling en eventuele aanpassing van het interne auditcharter aan. Daarnaast wordt aangeraden dat het interne auditcharter goedgekeurd wordt door het auditcomité. In het praktijkonderzoek wordt nagegaan of deze aanbevelingen betreffende het auditcharter werkelijk gevolgd worden.

Ten tweede beveelt het Instituut van Internal Auditors enkele rapporteringslijnen aan vanuit de interne afdeling. Volgens het Instituut rapporteert de interne auditor best functioneel aan het auditcomité en administratief aan de Chief Executive officer. Er wordt onder andere getoetst of van deze rapporteringslijnen wordt afgeweken.

Vervolgens blijkt uit de theorie dat discreet overleg tussen de interne afdeling en het auditcomité de goede communicatie tussen beide partijen bevordert. In de werkelijkheid zou hier echter niet voldoende gebruik van gemaakt worden. In deze eindverhandeling wordt onderzocht welke situaties zich voordoen binnen Belgische beursgenoteerde bedrijven.

Een vierde punt omvat de relatie tussen de interne en de externe auditor. Richards (2003) stelt dat er verschillende samenwerkingsrelaties tussen interne en externe auditors kunnen voorkomen: geen samenwerkingsrelatie, kostenvoordeel samenwerkingsrelatie, gedeelde samenwerkingsrelatie en partnership relationship. Aan de hand van het empirisch onderzoek wordt geanalyseerd welk type van samenwerking het meest frequent voorkomt binnen Belgische ondernemingen.

Professional Practice Standards 1220.A.2 adviseert de interne afdeling het gebruik van computer-assisted audittools en andere data-analyse technieken in overweging te nemen. Uit een Nederlands onderzoek blijkt echter dat vaak nog geen gebruik gemaakt wordt van specifieke auditsoftware. Daarom wordt in dit onderzoek achterhaald of dit in België ook het geval is.

Voor het empirisch onderzoek bestaat de populatie uit de Belgische beursgenoteerde ondernemingen die vrijwillig een interne audit organiseren. In deze eindverhandeling wordt als onderzoeksaanpak gekozen voor de bevraging van bevoorrechte getuigen. Er is immers niet direct statistisch materiaal beschikbaar terwijl de onderzoeksvragen ook erg breed zijn. Verwacht wordt dat gesprekken de meeste informatie kunnen opleveren. Als gesprekspartners worden enkel interne auditors gekozen. Hoewel het zeker ook interessant zou zijn het probleem te benaderen door gesprekken met diverse andere sleutelparticipanten (bijvoorbeeld de voorzitter van het auditcomité, de CEO, de CFO, de commissaris) zou dat praktisch gezien slechts mogelijk zijn voor een heel beperkt aantal cases. In dit onderzoek wordt gekozen voor een ruimere steekproef, die dan beperkt wordt tot de interne auditors. Hiervoor worden verschillende interne auditors van beursgenoteerde ondernemingen, die over een interne afdeling beschikken, ondervraagd. Zij worden in hun beroepsactiviteit immers dagelijks geconfronteerd met de organisatie en het proces van een interne audit. Aan de hand van de interviews wordt getracht de situatie in verband met interne audit in de niet-financiële sector in België zo helder mogelijk weer te geven. De samenstelling van de steekproef en de opstelling van de vragenleidraad worden later besproken.

Hoofdstuk 2 Interne audit

2.1 Inleiding

Eerst wordt in dit hoofdstuk het begrip 'interne audit' gedefinieerd en verduidelijkt. Daarna wordt verder ingegaan op de regulering in verband met het interne auditberoep zoals dat genormeerd wordt door het Instituut van Internal Auditors. Deze beschrijving is essentieel voor een duidelijk inzicht in deze eindverhandeling. Ter inleiding van de interviews zal onder andere aan de bevoorrechte getuigen gevraagd worden wat zij verstaan onder interne audit en wat het doel is van de interne auditfunctie binnen het bedrijf.

Tenslotte worden in hoofdstuk twee de verschillende typen van audit aangehaald. De voornaamste zijn: de operationele audit, de financiële audit en de compliance audit. Volgens de literatuur bestaat er binnen het interne auditberoep een afname van de financiële audits. Dit wordt eveneens in het praktijkonderzoek onderzocht. Daarnaast wordt specifiek nagegaan of er tijd besteed wordt aan 'the tone at the top', managementaudits en/of beloningssystemen. Uit de literatuur blijkt immers dat dit een belangrijk onderdeel van de interne audit zou moeten zijn. In werkelijkheid zou hier echter weinig aandacht aan gegeven worden. Tijdens de interviews met de verschillende auditors zal onderzocht worden welke soort audits de interne auditor in België voornamelijk toepast. Ook zal gevraagd worden of ze hierin reeds een evolutie gezien hebben.

2.2 Definitie

Er zijn veel overeenkomsten in de verschillende gepubliceerde definities van interne auditing. De meeste definities zijn gebaseerd op het concept "interne controle als onafhankelijke dienst aan de organisatie voor het nazicht van systemen van interne controle". (Pickett, 2005) In 1994 heeft het Instituut van Internal Auditors (IIA) in zijn *Statement of Responsibilities of Internal Auditing* de definitie van interne audit als volgt geformuleerd:

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

“De interne auditfunctie is een onafhankelijke beoordelingsfunctie, opgericht om de activiteiten van de organisatie te bestuderen en te evalueren als dienstverlening aan de gehele organisatie. De doelstelling hierbij is de leden van de organisatie bij te staan in het vervullen van hun verantwoordelijkheden. Hiertoe worden analyses en studies uitgevoerd, aanbevelingen geformuleerd en advies en informatie verleend inzake de bestudeerde activiteiten. Daarnaast is de interne audit de promotor van het instellen en blijven naleven van kostenbewuste interne controles.” (Dries e.a., 2004: 16)

In 1998 heeft een werkgroep van het IIA nagedacht over een voorstel om de definitie en de missie van interne audit bij te sturen en aan te passen aan de gewijzigde economische omgeving. Voor 1998 lag de klemtoon op een loutere studie en evaluatie van de interne controlesystemen. In de nieuwe definitie worden consulting diensten toegevoegd aan de traditionele assurance diensten van interne audit. Daarnaast legt de nieuwe definitie de nadruk op het leveren van toegevoegde waarde (voor de onderneming) door de interne audit. Tenslotte is er volgens de huidige IIA definitie naast de evaluatie van interne controle ook een evaluatie van risicomanagement en governance noodzakelijk. Interne audit behoort bovendien dynamisch en innovatief te zijn en proactief op een wijzigende omgeving in te spelen. (Dries e.a., 2004 en Colbert 2002)

Sinds juni 1999 hanteert het 'Instituut van Internal Auditors (IIA)' dan ook de volgende definitie van interne audit (www.theiia.org, 2007):

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

Deze IIA definitie van interne audit weerspiegelt de algemene opdracht van de interne auditors binnen een organisatie. Het is een standaarddefinitie van interne audit die in veel literatuur wordt teruggevonden. Ze is opgebouwd uit belangrijke onderdelen die de basis vormen van de interne auditprincipes. Deze definitie kan verduidelijkt worden door de analyse van de verschillende materiële concepten (Pickett, 2005):

- **'Internal auditing':** De interne audit is een dienst die geleverd wordt door medewerkers binnen de organisatie in opdracht van de organisatie. Dit wil echter niet zeggen dat de interne audit steeds gebeurt door personen uit dezelfde juridische entiteit. Een onderneming kan de interne audit ook door een gespecialiseerde externe dienstverlener laten uitvoeren. Daarnaast is het heel belangrijk dat de interne auditfunctie gescheiden wordt van de externe auditrol. Het verschil tussen de interne en externe auditors zal in hoofdstuk drie besproken worden.

- **'Independent'**: De onafhankelijkheid van de interne auditfunctie is fundamenteel. De interne audit kan niet overleven als deze niet objectief en onbevooroordeeld wordt uitgevoerd. Het is belangrijk dat de interne auditors onafhankelijk zijn van de door hen geauditeerde activiteiten. Onafhankelijkheid houdt in dat de interne auditor niet verantwoordelijk is voor de besluitvorming van de geauditeerde processen. Daarnaast moet hij in alle vrijheid en in alle objectiviteit het auditwerk kunnen uitvoeren. Dit is belangrijk om te voorkomen dat subjectieve overwegingen de rapportering van de interne audit zouden beïnvloeden. Onafhankelijkheid wordt vooral bereikt door de status van de interne afdeling binnen de organisatie (m.a.w. de interne afdeling moet hoog genoeg in het organogram geplaatst worden). (studierapport over de internal auditor in Nederland, 2004)
- **'Assurance and consulting'**: Dit deel van de definitie verwijst naar een fundamentele verandering in de rol van interne audit. Deze verandering houdt in dat het advies en consultingaspect een volledig onderdeel van de interne auditdienst is geworden. De interne audit moet advies en ondersteuning kunnen bieden aan het management zodat absoluut aan de behoeften van elke manager kan worden voldaan. Tijdens het consultingwerk moet ook rekening gehouden worden met de impact van risico's. De primaire rol van interne audit is onafhankelijk zekerheid bieden over hoe de organisatie risico beheert. De interne auditor mag in zijn adviserende rol echter geen afbreuk doen aan zijn objectiviteit en onafhankelijkheid. De interne auditor rapporteert zijn bevindingen over de uitgevoerde audits. Hierbij geeft hij zijn oordeel over de mate waarin de organisatie er in is geslaagd om het bedrijfsproces en de daarmee samenhangende risico's te beheersen. Wanneer de auditor tekortkomingen heeft vastgesteld zal hij aanbevelingen voor verbetering doen. Vervolgens moet de auditor er voor zorgen dat de aanbevelingen daadwerkelijk worden doorgevoerd. Het management blijft echter de onverdeelde verantwoordelijkheid dragen voor de opvolging en invoering van de aanbevelingen. (De Interne Auditor in Nederland, 2005)
- **'Activity'**: Het feit dat de interne auditfunctie een activiteit is, is belangrijk. Dit wil zeggen dat het een goed omschreven dienst is.
- **'Designed to add value'**: Als een dienst moet auditing de behoeften van de organisatie begrijpen. De rol van de interne auditdienst is dat de audit een welomschreven voordeel biedt voor de organisatie en niet dat interne audit zijn eigen doelen nastreeft. Het toevoegen van waarde moet de drijfveer zijn van de chief audit executives (CAE) en deze drijfveer zou het hele auditproces moeten leiden.

- **'And improve an organization's operations'**: Dit heeft te maken met voortdurende verbetering. De taak van de auditor bestaat erin om vooruitgang te brengen en niet om te inspecteren en mensen te bekritisieren. Als de CAE niet kan aantonen dat de auditors de onderneming verbeteren, is er eigenlijk geen reden om de auditdienst te laten bestaan.
- **'It helps an organization accomplish its objectives'**: De taak van de interne audit wordt georganiseerd rond de algemene doelstellingen van de organisatie. Het succesvol maken van een organisatie is de ultieme beweegreden voor corporate governance, risk management, interne controle en interne audit. Het streven naar lange termijn corporate succes moet de interne auditdienst sturen, anders heeft het weinig zin om een auditteam samen te stellen.
- **'Systematic, disciplined approach'**: Interne audit is op dit moment een volledig ontwikkeld beroep. Dit wil zeggen dat er een reeks duidelijke professionele standaarden bestaat die de mogelijkheid biedt om met de beste praktische richtlijnen te werken zodat er kwaliteit geleverd kan worden.
- **'Evaluate and improve'**: Interne audit vergelijkt wat werd gevonden tijdens de audit met wat werkelijk aanwezig zou moeten zijn om goede controles te garanderen. Dit vereist het gebruik van specifieke evaluatietechnieken binnen het auditberoep die betrouwbare resultaten bieden.
- **'Effectiveness'**: Effectiviteit is een basisconcept gebaseerd op het idee dat het management in staat is om doelstellingen en controlemiddelen voorop te stellen zodat er zekerheid is dat deze doelstellingen bereikt worden. De link tussen controles en objectieven moet duidelijk zijn en de auditor moet in staat zijn om de fundamentele behoeften van het management in verband met het streven naar hun doelen te begrijpen. Effectiviteit is een complex begrip en door het in de definitie van audit in te bouwen wordt het werkgebied van interne audit heel breed.
- **'Risk management, control en governance processen'**: Deze drie gerelateerde concepten zijn de parameters van de interne auditrol. Organisaties die geen krachtige systemen hebben ontwikkeld zullen op lange termijn falen en op korte termijn in aanraking komen met regelgevers. De interne auditors zijn de enige professionals die binnen hun auditrol rekening houden met de drie dimensies van corporate life. De interne auditactiviteit zou het bestuur van een onderneming moeten beoordelen en aanbevelingen moeten doen voor het verbeteren van het bestuurproces in zijn verwezenlijking van de volgende doelstellingen:

- het bevorderen van aanbevolen ethiek en waarden binnen de organisatie;
- het verzekeren van effectieve organisatieprestaties van het management en aansprakelijkheid;
- het effectief communiceren in verband met risico en controle-informatie aan belangrijke afdelingen van de organisatie;
- het effectief coördineren van de activiteiten en het communiceren van informatie tussen de raad, de externe en interne auditors en het management.

De assurancerol van interne auditing is heel belangrijk. De 'verzekering' impliceert een vorm van garantie, dat wat schijnt te zijn ook werkelijk het geval is en wordt gebaseerd op een betrouwbare bron van bevestiging. Hoe onpartijdiger en hoe professioneler de bron van deze zekerheden, hoe betrouwbaarder ze worden. (Pickett, 2005)

2.3 Het Instituut van Internal Auditors (IIA)

In tegenstelling tot het externe auditberoep is het interne auditberoep bijna uitsluitend onderhevig aan zelfregulering, en niet zozeer aan overheidsregulering. Een belangrijke factor in die zelfregulering is het Instituut van Internal Auditors (IIA). Kenmerkend is de sterk internationale dimensie van het interne auditberoep. In 1941 werd in New York het Instituut van Internal Auditors opgericht door en voor de interne auditors. Het doel van het IIA is het interne auditberoep vertegenwoordigen, opleidings- en navormingsprogramma's organiseren en standaarden en richtlijnen voor het auditberoep vastleggen. In de zeventiger jaren verhuisde het hoofdkantoor van New York naar Altamonte Springs in Florida.

Daarnaast is het IIA georganiseerd in Nationale Instituten en in Afdelingen. Een Nationaal Instituut beschikt over een grotere autonomie, heeft meer leden en heeft een grotere financiële armslag dan een Afdeling. Zo zijn er Nationale Instituten in bijvoorbeeld Australië, België, China, Frankrijk, Italië, Groot-Brittannië en Nederland. (www.theiia.org, 2007) The IIA is gegroeid van 24 charterleden in 1941 tot meer dan 130.000 leden vandaag, verspreid over 165 landen wereldwijd (www.theiia.org, 2007; Ricchiute, 2003). Het Instituut van Internal Auditors Belgium werd in 1977 opgericht als een Benelux Instituut en als een Belgisch Instituut sinds 1998. Dit Instituut is gegroeid in grootte en status en telt momenteel meer dan 1.100 leden die actief zijn in de interne audit. (www.iiabel.be, 2007)

Het IIA is nu de enige wereldwijde beroepsorganisatie die de belangen van de interne auditors en van het interne auditberoep behartigt. Het IIA heeft de professionele ontwikkeling van de individuele auditor en van het beroep steeds ondersteund door (Dries e.a., 2004):

- het samenstellen van een gedragscode (code of Ethics);
- de goedkeuring van een verklaring inzake de verantwoordelijkheden van de interne auditor (Statement of Responsibilities of Internal Auditors);
- het opzetten van programma's en seminars voor permanente vorming;
- het verzorgen van een tijdschrift (Internal Auditor, Global Perspectives on Risk, Control and Governance) en het uitgeven van boeken;
- de vastlegging van een kader voor algemene kennis van het auditberoep (Common Body of Knowledge);
- het organiseren van een bekwaamheidsexamen (Certified Internal Auditor Examination) sedert 1973;
- het ontwikkelen van interne auditnormen;
- het organiseren van een kwaliteitscontrole op het intern auditwerk (Quality Assurance Review Service) sedert 1986.

2.3.1 'Statement of Responsibilities' en 'Professional Practices Framework'

De missie van de interne auditor staat beschreven in de "*Statement of Responsibilities of Internal Auditing*". Deze verklaring geeft een nadere uitleg over: de doelstelling en de reikwijdte van interne audit, de verantwoordelijkheid en de bevoegdheid van de interne afdeling en ten slotte over de onafhankelijkheid van de interne auditors. Dit "Statement of Responsibilities of Internal Auditing" werd in de periode 1999-2000 grondig herzien. Het resultaat van deze herziening was het nieuwe "*Professional Practices Framework*". De nieuwe normen werden officieel van kracht op 1 januari 2002. (Dries e.a., 2004)

Het Professional Practices Framework (PPF) bevat nieuwe en gemoderniseerde interne auditstandaarden. Dit referentiekader levert een context voor interne auditactiviteiten zodat goed kan worden samengewerkt met andere mechanismen van corporate governance. (Colbert, 2002) Het PPF bestaat eveneens uit de nieuwe definitie van interne audit, de deontologische code "Code of Ethics", de nieuwe interne auditstandaarden "Standards voor Professional Practice of Internal Auditing", "Practice Advisories" en "Development & Practice Aids". (Dries e.a., 2004 en Colbert, 2002)

In het vervolg van paragraaf 2.3.1 worden de "Code of Ethics", "Standards voor Professional of Internal Auditing", "Practice Advisories" en "Development & Practice Aids" verder toegelicht. Deze standaarden en richtlijnen zullen later in deze eindverhandeling immers regelmatig aangehaald worden. De nieuwe definitie werd reeds behandeld in paragraaf 2.2 van dit hoofdstuk. Daarom zal in dit hoofdstuk geen extra aandacht meer gegeven worden aan de definitie.

2.3.1.1 *Code of Ethics*

Een deontologische code is een managementinstrument voor het vestigen en communiceren van ondernemingswaarden, verantwoordelijkheden, verplichtingen, ethische ambities en de manier waarop een activiteit of onderneming functioneert. Daarnaast geeft een code raad over hoe gekozen kan worden tussen 'goed' en 'slecht' in moeilijke situaties en bij dilemma's. (www.ibe.org, 2007) Het doel van de 'Code of Ethics' van het IIA is: een ethische cultuur promoten binnen het interne auditberoep. (www.theiia.org, 2007) De Code of Ethics is van toepassing op alle IIA leden.

De 'Code of Ethics' bestaat uit vier principes en twaalf gedragsregels (Rules of Conduct). De vier principes zijn: integriteit, objectiviteit, confidentialiteit en bekwaamheid (Dries e.a., 2004). De *integriteit* van de interne auditors zorgt voor vertrouwen in de interne auditor en vormt een basis voor betrouwbaarheid in de beoordelingen van de auditors. Wanneer de interne auditors informatie over de te onderzoeken activiteiten en processen verzamelen, evalueren en communiceren is er een hoog niveau van professionele *objectiviteit* nodig. De interne auditors vormen een gebalanceerde beoordeling over alle relevante situaties en mogen hierbij niet beïnvloed worden door eigen belangen of oordelen van anderen. *Confidentialiteit* houdt in dat de interne auditors de waarde en het eigendom van de gekregen informatie respecteren. Ze mogen geen informatie naar buiten brengen zonder geldige toestemming. Hier mag echter van worden afgeweken wanneer er een legale of professionele verplichting bestaat. Tenslotte moeten interne auditors de nodige *bekwaamheid* hebben. Dit wil zeggen dat de auditors beschikken over voldoende kennis, vaardigheden en ervaring voor de uitvoering van interne auditdiensten. Elk van deze principes worden verder verduidelijkt door een aantal gedragsregels. (Pickett, 2005) In deze eindverhandeling wordt op deze gedragsregels niet verder ingegaan.

2.3.1.2 *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*

'The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing' van het IIA zijn een primaire bron van richtlijnen voor interne auditors. Deze standaarden beschrijven in de eerste plaats de aard en de kenmerken van interne auditactiviteiten. Daarnaast leveren ze ook kwaliteitscriteria waardoor de uitvoering van het interne auditwerk geëvalueerd kan worden. De standaarden dienen dus als leidraad om de kwaliteit, de geloofwaardigheid en de vakbekwaamheid van interne audit te verbeteren en te beschermen. (Goepfert, 2006)

'The Standards for the Professional Practice of Internal Auditing' (SPPIA) bestaan uit drie verplichte standaarden. Deze standaarden worden door de interne auditor toegepast bij de uitvoering van zijn assurance en consulting taak. De drie standaarden zijn: de eigenschapstandaarden (attribute

standards), de uitvoeringsstandaarden (performance standards) en de implementatie- standaarden (implementation standards). (Colbert, 2002)

Ten eerste zijn er de *eigenschapstandaarden* die de gewenste kenmerken van individuen en eenheden, die het interne auditwerk uitvoeren, beschrijven. De vier algemene onderwerpen van deze standaarden zijn:

- doel, autoriteit en verantwoordelijkheid;
- onafhankelijkheid en objectiviteit;
- bekwaamheid en professionaliteit;
- kwaliteitverzekering en verbeteringsprogramma's.

Daarnaast bestaan er de *uitvoeringsstandaarden*. Deze standaarden hebben betrekking op de uitvoering van de interne auditverplichtingen door elk individu. De zeven algemene aspecten in verband met deze standaarden zijn:

- beheer van de interne auditactiviteit;
- aard van het werk;
- planning van verplichtingen/afspraken;
- uitvoering van verplichtingen/afspraken;
- communicatie van resultaten;
- controle van de stand van zaken;
- acceptatie van het management in verband met risico.

Tenslotte gaan de *implementatiestandaarden* verder in op de eigenschapstandaarden en de uitvoeringsstandaarden. De implementatiestandaarden passen de eigenschapstandaarden en de uitvoeringsstandaarden toe op specifieke audittypes. De implementatiestandaarden behandelen eveneens kwesties die te maken hebben met bepaalde sectoren, regio's of diensten. (Colbert, 2002)

2.3.1.3 *Practice advisories*

De 'Practice Advisories' (Pas) voorzien de interne auditors van een leidraad. Deze leidraad wordt aanbevolen door het IIA, maar is niet verplicht. De Pas beschrijven de beste toepassingen die de interne auditor kunnen helpen bij het hanteren van de SPPIAs. Sommige Pas interpreteren de SPPIAs en zijn van toepassing op alle interne auditverplichtingen. Andere Pas geven advies voor specifieke industrieën, onderwerpen, geografische regio's of specialiteiten. (Colbert, 2002)

2.3.1.4 *Development & Practice Aids*

De 'Development & Practice Aids' houden het grootste onderdeel van de PPF in. Deze hulpmiddelen leveren training en opleiding aan interne auditors door middel van opleidingscursussen, onderzoeksrapporten en andere producten en diensten. Ze zijn vooral bruikbaar voor de praktijk van nieuwe en evoluerende vakgebieden en stellen de beste toepassingen en praktijken in verband met interne audit voor. (Colbert, 2002)

2.4 Audittypes

Er kunnen verschillende audittypes onderscheiden worden. Het type audit is afhankelijk van de doelstelling en het voorwerp van de auditactiviteit. De verschillende audittypes kunnen worden uitgevoerd door zowel de externe als de interne auditor. De invalshoeken en verantwoordelijkheden zijn evenwel verschillend.

Verschillende audittypes zijn: operationele audit, overeenstemmingsaudit (compliance audit), financiële audit, managementaudit, computeraudit en speciale onderzoeken. (Dries e.a., 2004)

Het werkingsgebied van de interne auditors bestaat vooral uit de audit van operationele activiteiten (zoals informaticasystemen, productie, engineering, marketing en human resources). Daarnaast voeren ze ook compliance audits uit. Vaak zijn de interne auditors ook intensief betrokken bij de audit van financiële activiteiten (zoals boekhouding, financiën en administratie). In het laatste geval wordt het werk van de interne auditor gecontroleerd door de externe auditors. (Dries e.a., 2004; Hayes e.a., 2005)

2.4.1 Operationele audit

Het doel van de operationele audit is eerst en vooral het evalueren van de efficiëntie en effectiviteit van procedures en werkmethoden (interne controlesystemen) binnen een onderneming. Deze procedures zijn heel belangrijk bij het bereiken van de ondernemingsdoelstellingen die door het topmanagement vooropgesteld werden. Aan de hand van de operationele audit worden aanbevelingen naar het management toe geformuleerd ter verbetering van de efficiëntie en de effectiviteit van de procedures. (Dries e.a., 2004)

2.4.2 Compliance audit

De bedoeling van de compliance of overeenstemmingsaudit is het controleren of de geauditeerde de interne en externe opgelegde procedures, regels of wetgevingen naleeft. De naleving van de wetgeving behoort ook tot de doelstellingen van het management. Daarom maakt de compliance audit ook vaak deel uit van het werkingsgebied van de operationele audit. (Dries e.a., 2004)

2.4.3 Financiële audit

Bij de financiële audit staan de verklaring bij de jaarrekening en de verificatie van de naleving van het wetboek van vennootschappen en de statuten door het topmanagement centraal. Het doel van de financiële audit is: voldoende zekerheid bieden over het getrouwe beeld van het vermogen, de resultaten en de financiële toestand van de onderneming. Hiertoe dient de auditor te beoordelen of alle bezittingen, schulden en verbintenissen op een correcte wijze werden opgenomen in de balans. Daarnaast is het belangrijk om te evalueren of alle verrichtingen van het boekjaar volledig, juist en tijdig in de resultatenrekening werden opgenomen en of de toelichting de vereiste informatie bevat. (Dries e.a., 2004) Van Rietschoten (2007) vermeldt een afname van het aantal financiële audits binnen het interne auditberoep.

2.4.4 Managementaudit

Managementaudit houdt een onderzoek in naar de activiteiten en de resultaten van de organisatie en van het topmanagement. De managementaudit is gericht op de evaluatie of het topmanagement zijn doelstellingen efficiënt heeft bereikt. (Dries e.a., 2004)

Uit een onderzoek van Leen Paape blijkt dat interne auditors nauwelijks tijd besteden aan *'the tone at the top'* ofwel de cultuur en de integriteit binnen de organisatie. Bij *'tone at the top'* gaat het om het beïnvloeden van het gedrag van personeel door het topmanagement zodat de strategie en doelstellingen behaald worden. Het beïnvloeden van gedrag heeft te maken met de architectuur (d.i. de structuur, verdeling van verantwoordelijkheden, besturingsfilosofie, taken en bevoegdheden, planning en control cyclus en budgettering) van de organisatie en de beheersing van mensen (d.i. leiderschap, cultuur, communicatie en de consistentie hier tussen).

Ook kijken ze niet naar de toepassing van beloningssystemen. Dit terwijl de financiële schandalen van de afgelopen jaren bijna altijd het gevolg waren van geknoei aan de top van een onderneming. En net op het terrein van toepassing van beloningsinstrumenten en het ethisch handelen worden

de interne auditors eigenlijk niet toegelaten. Commissarissen staan er voor open om te horen of er iets mis is en ze verwachten ook dat de Chief Audit Executive dat komt melden. Volgens de bestuurders of de directie daarentegen heeft de interne auditor een andere functie en moet hij daar niet aan raken omdat hij op dat terrein niet over een normatief kader beschikt en de nodige expertise mist. Maar Paape (2007) is van mening dat de interne auditor expertise kan opdoen of inhuren en dat een normatief kader aangegeven kan worden aan de hand van de gedragscode van de onderneming. Wat de bestuurders niet zeggen is dat ze erg huiverig zijn om de interne auditor inzage te geven in hoe ze met hun eigen beloningsinstrumentarium omgaan. (Rothuizen, 2007: 40-41)

2.4.5 Computeraudit

De computeraudit is een onafhankelijke en onpartijdige controle van de betrouwbaarheid, de beveiliging, de integriteit, de effectiviteit en de efficiëntie van geautomatiseerde informatiesystemen. De beoordeling die uit deze audit volgt, kan betrekking hebben op de organisatie van de automatiseringsafdeling en van de technisch/organisatorische infrastructuur van de geautomatiseerde gegevensverwerking. De computeraudit omvat zowel de ontwikkeling, de implementatie en het onderhoud als het beheer van de geautomatiseerde systemen en kan uitgevoerd worden op operationele systemen maar ook op systemen in ontwikkeling. (Dries e.a., 2004) Volgens Van Rietschoten (2007) kent het interne auditberoep een toename van het aantal uitgevoerde IT-audits.

2.4.6 Speciale audits

De speciale audits houden alle audits en controleopdrachten in die niet onder de hierboven geformuleerde audits gedefinieerd kunnen worden. Onder deze audits vallen onder andere de fiscale audit, de milieu-audit en de verzekeringsaudit.

Hoofdstuk 3 De organisatie rond interne audit

3.1 Inleiding

In dit derde hoofdstuk wordt eerst het interne auditcharter behandeld. Het interne auditcharter is een contract dat afgesloten wordt tussen de interne afdeling en de organisatie. Hier worden onder meer het doel en de kenmerken van het charter besproken. Daarnaast komen een aantal aanbevelingen van het IIA omtrent het charter aan bod. Tijdens de bespreking van de interviews wordt eveneens dieper ingegaan op dit auditcharter. Meer specifiek wordt nagegaan wat er in het charter wordt opgenomen en of de aanbevelingen van het IIA werkelijk gevolgd worden. Er wordt bijvoorbeeld aangeraden dat het interne auditcharter jaarlijks beoordeeld wordt door het auditcomité.

Vervolgens wordt het auditcomité beschreven. Het auditcomité is een subcomité van de raad van bestuur en staat de raad bij in zijn toezichtsfunctie. Om een duidelijk begrip te krijgen van wat het auditcomité is, worden eerst het doel, de organisatie en de samenstelling van het comité aangehaald. Daarna komt de relatie met de interne afdeling aan bod. Dit is een belangrijk aandachtspunt voor deze eindverhandeling. Uit de literatuur zal blijken dat lang niet alle interne afdelingen bijeenkomen met en rapporteren naar het auditcomité. Daarnaast is er slechts in beperkte mate persoonlijk en discreet overleg tussen auditor en auditcomité (d.i. zonder aanwezigheid van het management en de externe auditor). Goede communicatie tussen de interne audit en het auditcomité is essentieel voor een adequate werking van de interne auditfunctie en discrete samenkomsten bevorderen deze communicatie. Later in het praktijkgericht onderzoek zal getoetst worden hoe de situatie rond deze materie in de Belgische ondernemingen is.

Een derde onderzoekspunt is de relatie tussen de interne en de externe auditor. Een effectieve en efficiënte relatie is belangrijk. Vooral voor bijvoorbeeld de reductie van externe auditfees en kosten en voor het verhinderen van dubbel werk. Er kunnen verschillende soorten samenwerkingsverbanden zijn: geen samenwerkingsrelatie, kostenvoordeelsamenwerkingsrelatie, gedeelde samenwerkingsrelatie en partnership relationship. In de praktijk zal onderzocht worden hoe de samenwerking tussen interne en externe auditor verloopt en welke type relatie het frequentst voorkomt binnen de Belgische ondernemingen.

Tenslotte wordt de plaats van de interne afdeling binnen de bedrijven geanalyseerd. Een ideale situatie is, volgens het IIA, een functionele rapportering naar het auditcomité en een administratieve rapportering naar de Chief Executive Officer (CEO). Uit de literatuur blijkt echter dat hier nog al eens onenigheid over kan bestaan. Uit de interviews met de interne auditors zal

blijken welke positie de Belgische interne auditor over het algemeen inneemt binnen de onderneming en naar wie hij rapporteert (het auditcomité, de CEO en/of de CFO).

3.2 Het interne auditcharter

Het auditcharter is een dienstencontract tussen het geauditeerde bedrijf en de interne audit. Het speelt een belangrijke rol bij de uitvoering van de interne auditfunctie. Dit formeel document wordt *opgesteld door de Chief Auditor Executive (CAE)*. De verwachtingen in het charter moeten immers kunnen voldoen aan de prestaties van de interne auditor. Het is een geschikt hulpmiddel voor de raad van bestuur en het management bij de evaluatie van de interne auditfunctie. Bovendien kan het worden gebruikt om de auditdiensten te verdedigen in het geval van een geschil. Het IIA stelt een document ter beschikking dat als basis voor het auditcharter gebruikt mag worden. In bijlage één vindt u een voorbeeld van het interne auditcharter. Dit document bevat een verklaring van de verantwoordelijkheden die van belang zijn bij interne audit. (Pickett, 2000; Pickett, 2005 en Bailey, 2007)

Het is essentieel dat het charter opgesteld wordt in overeenstemming met 'The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing' (The Standards) en dat het *goedgekeurd* wordt *door de raad van bestuur*. Het is niet aangewezen het charter frequent te veranderen. Het charter moet dan immers iedere keer opnieuw goedgekeurd worden. Wel moet het charter natuurlijk aangepast worden wanneer dit nodig is. Het interne auditberoep is immers een steeds evoluerend beroep. Daarom beveelt Practice Advisory 2060-2 aan dat het charter jaarlijks verbeterd wordt. Een jaarlijkse beoordeling van het bestaande charter laat enkel veranderingen toe die noodzakelijk zijn en geen aanpassing van het volledige charter. Practice Advisory 2060-2 raadt eveneens de *goedkeuring* van het interne auditcharter *door het auditcomité* aan. Van 100 onderzochte auditcomité charters eisten slechts 17 een jaarlijkse beoordeling van het interne auditcharter door het auditcomité en slechts 4 eisten de goedkeuring van het auditcomité. (Bailey, 2007 en Pickett, 2000) Het definitieve auditcharter moet *getekend en gedateerd* worden door de *Chief Executive Officer*. (Pickett, 2005)

Het auditcharter beschrijft de positie van de interne audit binnen de organisatie. The Standards, meer bepaald Attribute Standard 1000, raadt aan het doel, de autoriteit, de verantwoordelijkheden, het werkingsgebied en de onafhankelijkheid van de interne audit in het charter te definiëren. (Bailey, 2007 en Pickett, 2005)

Eerst en vooral worden in het auditcharter de precieze *definitie en doelstellingen* van de interne auditfunctie bepaald. Vervolgens wordt het *werkingsgebied* van de interne auditor vastgelegd. Dit kan teruggevonden worden in IIA Performance Standard 300. Daarna worden de

verantwoordelijkheden van de auditor besproken. Het vierde punt dat wordt uitgediept in het charter houdt de *rechten* van de auditor in. De interne auditor zou toegang moeten hebben tot alle informatie, verklaringen, rapporten enzovoort die essentieel zijn voor het uitvoeren van het auditwerk. Een laatste maar heel belangrijk item dat in het charter behandeld moet worden, is de *onafhankelijkheid* van de interne auditor. Deze factor ondersteunt immers heel het auditwerk. (Pickett, 2000)

Het auditcharter is beknopt en eenvoudig. Het moet een verklaring van basisprincipes zijn en geen procedurehandleiding. Daarom wordt er vanuit het charter vaak verwezen naar het auditmanual. Andere documenten die opgesteld worden om het interne auditwerk te ondersteunen zijn 'the code of ethics' en 'audit publications'. Het auditmanual en 'the code of ethics' dienen als standaarden voor professionele en kwaliteitsdoelen. De 'audit publications' (bijvoorbeeld auditplan en auditrapport) gaan verder in op de verklaringen die in het auditcharter werden opgenomen. (Pickett, 2000) De 'audit publicaties' zullen later in deze eindverhandeling aan bod komen.

3.3 Het auditcomité

3.3.1 De raad van bestuur en het auditcomité

De raad van bestuur wordt beschouwd als het ultieme interne controlemechanisme binnen een bedrijf. De kwaliteit van de raad van bestuur is echter sterk afhankelijk van een aantal factoren. In dit verband is het volgens de Code Lippens aangewezen dat de raad van bestuur samengesteld is uit zowel uitvoerende als niet uitvoerende bestuurders, inclusief onafhankelijke niet-uitvoerende bestuurders. Meer specifiek stelt de Code Lippens dat de helft van de raad van bestuur moet bestaan uit niet-uitvoerende bestuurders, waarvan er minstens drie onafhankelijk zijn. Verder is het belangrijk dat er een duidelijke scheiding van verantwoordelijkheden is tussen het voorzitterschap van de raad van bestuur en de leiding over het dagelijks bestuur van de onderneming. In dit verband stelt de Code Lippens zeer duidelijk dat het voorzitterschap van de raad van bestuur en de leiding over het dagelijks bestuur van de onderneming best niet aan dezelfde persoon opgedragen wordt. Meer specifiek wordt aangeraden de scheiding van verantwoordelijkheden van beide functies duidelijk te omschrijven en te laten goedkeuren door de raad van bestuur. (Willekens e.a., 2005)

De taak van de raad van bestuur betreffende risicomanagement bestaat erin een goed functionerend intern controlesysteem te voorzien dat een adequate identificatie en opvolging van de ondernemingsrisico's toelaat. Daarnaast is de raad van bestuur verantwoordelijk voor de

evaluatie van de prestaties van het management, de externe audit en de interne auditfunctie. (Willekens e.a., 2005)

Geen enkele wet verplicht de Belgische ondernemingen comités binnen de raad van bestuur op te richten. Het Wetboek van Vennootschappen voorziet wel dat de raad van bestuur in zijn midden één of meer adviserende comités opricht (artikel 522 § 1 laatste lid). Deze raadgevende comités krijgen de opdracht advies te verlenen in specifieke aangelegenheden en op die manier de nodige ondersteuning te bieden aan de raad van bestuur. De raad van bestuur behoudt echter steeds zijn beslissingsbevoegdheid en blijft ook aansprakelijk. (Vander Bauwhede en Willekens, 2003; Willekens e.a., 2005)

Binnen een raad van bestuur kunnen bijgevolg diverse gespecialiseerde subcomités bestaan. Eén van deze subcomités is het auditcomité. De oprichting van een auditcomité door de raad van bestuur binnen beursgenoteerde ondernemingen wordt door de Code Lippens sterk aangeraden. De raad van bestuur richt een auditcomité op dat de raad bijstaat bij het vervullen van zijn toezichtopdracht. (Code Lippens, 2004).

3.3.2 Samenstelling van het auditcomité

Net zoals er in België geen verplichtingen bestaan tot het oprichten van een auditcomité zijn er ook geen verplichtingen aangaande de samenstelling en de werking van het auditcomité. Wel geeft de Code Lippens een aantal aanbevelingen aangaande deze materie.

Bij het beslissen over de concrete samenstelling van het comité is het noodzakelijk dat er aandacht besteed wordt aan de specifieke behoeften en kwaliteiten die nodig zijn voor de optimale werking van dat comité. De Code Lippens stelt dat de raad van bestuur een auditcomité opricht van minstens drie leden. Deze leden zijn uitsluitend niet-uitvoerende bestuurders en ten minste een meerderheid van de leden is onafhankelijk. De Code schrijft ook voor dat de voorzitter van de raad van bestuur het voorzitterschap van het auditcomité niet op zich neemt. Wel dient de voorzitter van de raad van bestuur erop toe te zien dat de raad de leden en de voorzitter voor het auditcomité aanstelt. Daarnaast is het volgens de Code Lippens aangewezen dat de raad van bestuur zich ervan vergewist dat het comité over voldoende relevante deskundigheid beschikt opdat het zijn rol effectief kan vervullen. De samenstelling van het auditcomité wordt opgenomen in het intern reglement van de raad van bestuur. Het intern reglement wordt op zijn beurt vastgelegd in het corporate governance charter van de onderneming. (Code Lippens, 2004)

Belangrijk bij de samenstelling van het auditcomité is dus dat er rekening gehouden wordt met de onafhankelijkheid van de bestuurders. Daarnaast zijn ook de mix van vaardigheden & ervaring en

de periodieke rotatie van de leden binnen het comité essentieel. De duur van het mandaat als lid van het comité mag de duur van het lidmaatschap van de raad van bestuur niet overtreffen (Code Lippens, 2004). Vanzelfsprekend dienen de leden op de hoogte te zijn van de bedrijfsvoering en risico's verbonden aan de onderneming. Tevens is het aanbevolen dat de leden van het auditcomité over voldoende boekhoudkundige kennis en expertise inzake financiële bedrijfsvoering beschikken. Als die kennis ontbreekt, is de toezichthoudende functie niet goed te vervullen. Het voordeel van het auditcomité is dat alle aangelegenheden in voldoende mate van detail kunnen worden besproken. (Glasz en Franssen, 2002: 594-595)

Er zijn enkele voorwaarden ten aanzien van onafhankelijkheid van de niet-uitvoerende bestuurders. Deze dienen daartoe geen uitvoerende functie te hebben bekleed in een voorafgaande periode en geen adviseur, leverancier, cliënt of substantiële aandeelhouder te zijn van de vennootschap. Over het algemeen mogen de niet-uitvoerende bestuurders geen belangen of betrekkingen bij de onderneming hebben die onafhankelijk toezicht in de weg staan. (Glasz en Franssen, 2002: 595)

3.3.3 Organisatie van het auditcomité

Ook in verband met de organisatie van het auditcomité bestaan er in België geen verplichtingen. Wel bestaan er ook hier weer aanbevelingen. De Code Lippens adviseert het auditcomité minstens driemaal per jaar samen te komen. Daarnaast stelt de Code dat het auditcomité jaarlijks haar intern reglement beoordeelt, haar eigen doeltreffendheid evalueert en dat het aanbevelingen doet aan de raad van bestuur met betrekking tot de nodige wijzigingen. Daarnaast komt het comité ook best minstens tweemaal per jaar samen met de externe auditor en de interne auditor, om met hen te overleggen over materies die betrekking hebben op haar intern reglement en over alle aangelegenheden die voortvloeien uit het auditproces (Code Lippens, 2004: 33).

Het auditcomité beslist eveneens of en wanneer de Chief Executive Officer, de Chief Financial Officer, de interne auditor en de commissaris haar vergaderingen bijwonen. Het comité heeft de mogelijkheid om met elke relevante persoon te spreken, zonder dat daarbij een lid van het uitvoerend management aanwezig is. Naast het handhaven van een doeltreffende werkrelatie met het management, dienen de interne auditor en de commissaris een gewaarborgde vrije toegang te hebben tot de raad van bestuur. Het auditcomité fungeert daartoe als het voornaamste aanspreekpunt voor de interne auditor en de commissaris. De commissaris en het hoofd van de interne audit dienen rechtstreeks en onbeperkt toegang te hebben tot de voorzitter van het auditcomité en tot de voorzitter van de raad van bestuur. (Code Lippens, 2004: 33) De organisatie van het auditcomité wordt net zoals de samenstelling opgenomen in het intern reglement en vastgelegd in het corporate governance charter. (Code Lippens, 2004)

3.3.4 Verantwoordelijkheden van het auditcomité

De taken en verantwoordelijkheden van het auditcomité worden eveneens niet bij wet geregeld. De Code Lippens beveelt aan dat de raad van bestuur de rol van het auditcomité bepaalt en opneemt in het intern reglement en in het corporate governance charter. De bevoegdheden en verplichtingen van het auditcomité worden duidelijk gepreciseerd in dit Charter.

Het ontbreken van een geschreven charter kan enkele risico's met zich meebrengen. Enerzijds geeft het een verhoogde kans op het ontbreken van een eenduidig en gezamenlijk beeld van de taken en verantwoordelijkheden. Dit kan mogelijk nadelige gevolgen voor het functioneren van het auditcomité met zich meebrengen. Anderzijds is het voor de belanghebbenden, zoals aandeelhouders, lastiger om de leden van het comité aan te spreken op eventueel gebrekkig toezicht. (Van Hoogenhuijze en Prins, 2005: 35)

De voornaamste opdracht van het auditcomité bestaat erin om de raad van bestuur bij te staan in zijn toezichtfunctie, en dan voornamelijk bij het nazien van de financiële rapportering, het systeem van interne controle & risicobeheer en het intern en extern auditproces. De Code Lippens adviseert dat het auditcomité geregeld verslag uitbrengt aan de raad van bestuur over de uitoefening van zijn opdrachten. In dit verslag geeft het auditcomité eveneens zijn oordeel omtrent noodzakelijke verbeteringen of veranderingen en de overeenkomstige te nemen stappen. (Code Lippens, 2004)

Ten eerste gaat het auditcomité na of de jaarlijkse financiële staten volledig, nauwkeurig en consistent zijn, en of er zich belangrijke wijzigingen in rapportering hebben voorgedaan. Het bekijken van de financiën en uitgaven van de organisatie en de effectiviteit van de financiële rapporterings- en budgetteringssystemen behoort meestal ook tot de verantwoordelijkheid van dit comité. Het auditcomité kan eveneens de accountingbeslissingen van het management evalueren en kennisnemen van de tussentijdse financiële verslagen en het auditverslag. (Vander Bauwhede en Willekens, 2003 en Pickett, 2005)

Ook het nagaan van de effectiviteit en efficiëntie van het interne controlesysteem (ICS) en het risicobeheer van de onderneming behoort tot de verantwoordelijkheden van het auditcomité. De raad van bestuur moet immers een redelijke zekerheid hebben dat de operationele doelstellingen bereikt worden, de gepubliceerde informatie betrouwbaar is en wetten en reglementen worden nageleefd. De Code Lippens raadt aan dat dit minstens éénmaal per jaar onderzocht wordt.

De derde verantwoordelijkheid van het auditcomité heeft betrekking op het interne auditproces. Om de doeltreffendheid van een onderneming te bevorderen wordt er een onafhankelijke en kwaliteitsvolle interne auditfunctie opgericht. Volgens de Code Lippens dient de interne auditfunctie middelen en know-how ter beschikking te hebben die zijn aangepast aan de aard, de omvang en de complexiteit van de vennootschap. Daarnaast stelt de Code eveneens dat indien de

vennootschap niet beschikt over een interne auditfunctie, minstens jaarlijks wordt nagegaan of dit noodzakelijk is. Het auditcomité kijkt bovendien het werkprogramma van de interne auditor na. Hierbij wordt rekening gehouden met de complementaire rol van de interne en externe auditfuncties. Dit comité ontvangt eveneens de interne auditverslagen of een periodieke samenvatting ervan. Het auditcomité beoordeelt ook de doeltreffendheid van de interne audit en doet aanbevelingen aangaande de selectie, benoeming, herbenoeming of het ontslag van het hoofd van de interne audit en aangaande het budget dat wordt toegewezen aan de interne audit. Tenslotte gaat het auditcomité na in welke mate het management tegemoet komt aan haar bevindingen en aanbevelingen. (Code Lippens, 2004: 32)

Een laatste rol heeft betrekking op de externe audit. Het auditcomité doet aanbevelingen aan de raad van bestuur aangaande het ontslag, de selectie, de benoeming of de herbenoeming van de commissaris en de voorwaarden voor zijn of haar aanstelling. Dit voorstel wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de aandeelhouders. Het auditcomité houdt eveneens toezicht op de onafhankelijkheid van de commissaris. Daarnaast ontvangt het comité een verslag van de commissaris met daarin een omschrijving van alle banden van de onafhankelijke commissaris met de vennootschap en haar groep. Het auditcomité gaat ook de aard en de reikwijdte van de niet-auditdiensten die werden toevertrouwd aan de commissaris na. Het comité moet tijdig worden ingelicht over alle kwesties die uit de audit naar voor komen. Het auditcomité beoordeelt de doeltreffendheid van het extern auditproces en gaat na in welke mate het management tegemoetkomt aan de aanbevelingen die de commissaris in zijn 'management letter' doet. (Code Lippens, 2004: 32)

3.3.5 Relatie tussen het auditcomité en de interne afdeling

Het auditcomité speelt een belangrijke rol bij het toezicht op het systeem van interne controle. Daarnaast bestaat de toezichthoudende rol van het comité uit het leiden en evalueren van de effectiviteit van de interne afdeling. Andersom moeten interne afdelingen het auditcomité van informatie voorzien over de interne beheersing in de organisatie. Het auditcomité kan voor haar taakvervulling dus gebruik maken van de kennis en de producten van de IAD (interne auditdepartement). (Van Hoogenhuijze en Prins, 2005: 34-35)

Om de informatie-uitwisseling over interne beheersing en compliance naar behoren te laten verlopen is een goede communicatie tussen het auditcomité en interne auditdienst noodzakelijk. De IAD rapporteert aan het auditcomité en moet indien nodig vertrouwelijk of discreet overleg kunnen voeren met de leden daarvan. Vertrouwelijk of discreet overleg betekent dat er zonder aanwezigheid van het management of de algemene directie samengekomen wordt. Indien dit niet het geval is, lijkt het lastig te voldoen aan een norm als 'het doorlopend voorzien van het

auditcomité van beoordelingen van risicomanagement processen en van het systeem van interne controle'. (Van Hoogenhuijze en Prins, 2005)

De communicatie tussen het auditcomité en de interne afdeling kan dus verbeteren door bijeenkomsten zonder de aanwezigheid van het management. In 2002, deed het IIA een aanbeveling aan de New York Stock Exchange (NYSE) om het auditcomité en de CAE persoonlijk te laten samenkomen. Het NYSE reageerde hierop en liet het auditcomités van een geselecteerde groep ondernemingen persoonlijk op een periodieke basis met de interne auditors vergaderen. Daarnaast raadt het IIA Practice Advisory 2060-2 (de relatie met het auditcomité) persoonlijke bijeenkomsten aan tussen de CAE en het auditcomité voor de bespreking van gevoelige kwesties. Negenennegentig van de honderd onderzochte auditcomité charters eisen dat het auditcomité en de interne audit vergaderen, gescheiden van het management en de externe auditor. (Bailey, 2007)

Volgens Alec Richmond (2007), voorzitter van het IIA-United Kingdom en Ierland, is het aantal auditcomités dat risico's bespreken met hun CAE (Chief Audit Executive) de laatste jaren gestegen. De mogelijkheid om direct met de CAE te spreken stond vroeger al vaak in het auditcharter, maar het aantal organisaties waar deze discussies ook werkelijk voorkwamen was veel lager. Meer communicatie met het auditcomité geeft de CAE's de mogelijkheid om de behoeften van het comité beter te begrijpen, om de auditdienst goed uit te voeren en aan te passen aan deze behoeften. Over het algemeen hebben deze trends de effectiviteit van de relatie tussen interne auditing en het auditcomité doen stijgen. Het is echter aan de CAE's om van de gepresenteerde opportuniteiten gebruik te maken. (Piper, 2007)

3.3.5.1 Relatie tussen interne audit en het auditcomité in Nederland

Het IIA voerde een benchmarkonderzoek GAIN uit ter vergelijking van de positie en werkwijze van interne auditdiensten. In dit onderzoek werd onder meer aandacht geschonken aan het functioneren van de auditcomités en hun contact met de interne afdeling. De resultaten voor Nederland weerspiegelen de situatie rond de jaarwisseling 2003-2004. (Van Hoogenhuijze en Prins, 2005)

Uit het onderzoek blijkt dat lang niet alle deelnemende Nederlandse organisaties over een auditcomité beschikken (het resultaat is beduidend kleiner dan het resultaat dat wereldwijd werd vastgesteld). En dit terwijl deze bedrijven de interne controlefunctie toch zo belangrijk vinden dat ze een interne afdeling hebben ingericht. Wanneer de Nederlandse ondernemingen wel over een auditcomité beschikken, blijkt dat een significant aantal van deze comités nooit onderlinge bijeenkomsten belegt.

Vervolgens werd uit het onderzoek afgeleid dat slechts bij een beperkt aantal van de Nederlandse deelnemers rapportering van de interne auditafdeling aan het auditcomité plaatsvond. Dit terwijl wereldwijd in 98 procent van de gevallen wel rapportering aan het auditcomité werd vastgesteld. Bovendien is bij een aantal van de organisaties in Nederland geen overleg tussen het hoofd van de interne auditafdeling en het auditcomité mogelijk of toegestaan. Bij bijna de helft van de Nederlandse ondernemingen ontmoet het auditcomité het hoofd van interne audit alleen in aanwezigheid van het management.

Daarnaast blijkt uit de enquête dat slechts bij de helft van de Nederlandse deelnemers minstens drie onafhankelijke outside directors deel uitmaken van het auditcomité. En dit tegenover 74 procent wereldwijd.

Tenslotte werd uit het onderzoek duidelijk dat auditcomités gemiddeld meer geïnteresseerd zijn in de mate waarin het auditplan gereed is dan in het oordeel van interne audit over (het systeem van) risicobeheersing. Dit is een opmerkelijke bevinding omdat het oordeel van de interne auditafdeling over risicobeheersing een belangrijke maatstaf is voor de werking van risicobeheersingsystemen.

De algemene conclusie van dit onderzoek is dat er in meer gevallen een auditcomité in het leven zou moeten worden geroepen en dat de intensiteit en de inhoud van de communicatie tussen die comités en de hoofden van interne audit moet verbeteren. In het Nederlandse onderzoek werden drie groepen met elkaar vergeleken namelijk: De Financials, De Overheid en De Handel, Industrie & Dienstverlening. Opvallend is dat het auditcomité en de interne accountantsdienst in de sector Handel, Industrie & Dienstverlening voor verbetering vatbaar zijn.

3.4 Relatie met de externe auditor

Er bestaan belangrijke verschillen tussen de werkzaamheden van de interne en de externe auditor. De doelstellingen van de interne audit variëren al naar gelang de omvang en de structuur van de entiteit. Daarnaast zijn de doelstellingen van interne auditing afhankelijk van de door de leiding van de entiteit gestelde eisen. (Internationale Controle Standaard 610, 2006) De rol van de interne audit wordt bepaald door de leiding van de onderneming en omvat over het algemeen het adviseren van het management en het auditcomité over corporate governance, systemen van risicomangement en interne controle (Picket, 2005 en Piper 2007).

De externe auditor daarentegen wordt aangesteld om een onafhankelijk oordeel te geven over de financiële overzichten. Hij dient vast te stellen of de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten. (Piper, 2007) De resultaten van de externe auditor worden

gerapporteerd aan de aandeelhouders en gebruikers van de financiële staten. De interne auditor kan echter ook verklaringen afgeven over de getrouwheid van de cijfers van het bedrijf. De interne auditor mist in dit opzicht onafhankelijkheid, maar dat neemt niet weg dat de externe auditor in veel gevallen gebruik maakt van het voorwerk van de interne auditor. (Koopmans, 2005: 39)

Ondanks de vele verschillen bestaan er immers ook overeenkomsten tussen de interne en de externe auditfunctie aangaande werkingsgebied, benadering en rapportering. Om hun doelen te bereiken, gebruiken beide auditors bijgevolg vaak gelijksoortige middelen. Hierdoor kunnen sommige werkzaamheden van de interne auditor nuttig zijn bij het bepalen van de aard, tijdsperiode en omvang van de externe controlewerkzaamheden. (Richards, 2003 en Internationale Controle Standaard 610, 2006)

Volgens Richards (2003) vereist goede samenwerking tussen de interne en de externe audit een effectieve communicatie tussen de twee partijen. De communicatie tussen interne en externe auditing vormt een belangrijke component voor het goede bestuur van een onderneming. Door doeltreffende communicatie tussen interne en externe auditor kunnen immers dubbel werk en kosten gereduceerd worden en kunnen de diensten van auditing geleverd aan het management en het auditcomité verbeteren. (Richards, 2003)

Statements on Auditing Standards (SAS) 55 en 65 verwijzen direct naar de relatie tussen de interne en externe auditactiviteiten (Colbert, 2002):

- SAS 55: *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*. Dit houdt in dat de externe auditors de interne controle op elk vlak moeten begrijpen. De interne auditactiviteiten zijn een deel van twee van de vijf componenten van interne controle. Het is dus belangrijk dat de externe auditor het interne auditwerk goed begrijpt.
- SAS 65: *The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement*. Deze verklaring moedigt externe auditors aan om rekening te houden met interne auditactiviteiten wanneer de audit in verband met de financiële staten gepland en uitgevoerd wordt.

Ook de Internationale Controle Standaard 610 (2006) raadt aan dat wanneer bepaalde aspecten van de interne auditactiviteiten relevant zijn voor de controle van de financiële staten, de externe auditor eerst kennis dient te verwerven over deze activiteiten om ze vervolgens te kunnen evalueren op hun doeltreffendheid. Daarnaast dient te worden onderzocht of er een significante invloed bestaat op de externe controlewerkzaamheden. Tijdens de evaluatie door de externe auditor worden de reikwijdte en de programma's van de specifieke interne auditwerkzaamheden beoordeeld. Er wordt bijvoorbeeld nagegaan of de werkzaamheden zijn uitgevoerd door personen met een goede vaktechnische opleiding en voldoende ervaring als interne auditor. Er moet worden

opgemerkt dat de externe auditor altijd de volledige verantwoordelijkheid blijft dragen voor elke beoordeling over de controle van de financiële overzichten.

Voor de interne auditwerkzaamheden waarvan de externe auditor gebruik kan maken is het dus gunstig dat de externe en de interne audit zich op elkaar afstemmen. Zo dient er overeenstemming te zijn in verband met de tijdsperiode van deze werkzaamheden, de omvang van de controle, de niveaus van materieel belang en de voorgestelde selectiemethodes voor het toepassen van steekproeven, de documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden, de beoordelingsprocedures en de procedures inzake de communicatie van de uitkomsten daarvan. (Internationale Controle Standaard 610, 2006) Het auditcomité dient er op toe te zien dat samenwerking en afstemming tussen de interne en de externe auditor efficiënt gebeurt. (Vanden Berghe, 2004)

3.4.1 Types samenwerkingsrelaties

Richards (2003) stelt dat er verschillende samenwerkingsrelaties tussen interne en externe auditors kunnen voorkomen. Het type van relatie wordt bepaald door diverse factoren. Enkele van deze factoren zijn: de grootte van de auditafdeling, het charter, het strategisch plan en de wensen van het management omtrent de relatie tussen beide partijen. Daarnaast varieert het type van relatie (dat het best past bij een organisatie) afhankelijk van de beschikbare resources, de tijd en de complexiteit van de onderwerpen. Het is van belang dat de juiste relatie geselecteerd wordt en dat de objectiviteit en de onafhankelijkheid van de interne en externe auditor de basis blijven van deze selectie.

3.4.1.1 *Geen samenwerkingsrelatie*

Wanneer gekozen wordt voor 'geen samenwerkingsrelatie' zijn de werkingsgebieden van de interne en de externe auditor duidelijk verschillend en gescheiden van elkaar. De interne auditafdeling kan informeel met de externe auditor vergaderen en informatie uitwisselen. Maar het interne auditcharter vermeldt niet dat de interne auditafdeling de externe auditor direct dient te ondersteunen of dat er coördinatie moet bestaan tussen de twee partijen. (Richards, 2003)

Het voordeel van deze relatie is dat de auditors zich volledig kunnen concentreren op hun eigen werkzaamheden. De interne auditor houdt zijn aandacht geheel bij de behoeften van de onderneming. De externe auditor besteedt al zijn tijd aan het controleren en beoordelen van de

financiële staten. Het gebrek aan communicatie kan de twee partijen echter in onenigheid met elkaar brengen. (Richards, 2003)

3.4.1.2 Kostenvoordeel samenwerkingsrelatie

De 'kostenvoordeel samenwerkingsrelatie' houdt in dat de interne auditor taken uitvoert voor de externe auditor als daardoor kostenvoordelen verwezenlijkt kunnen worden. Er bestaat coördinatie tussen de twee auditors, ze delen informatie en bieden ondersteuning aan elkaar. Hierdoor kunnen belangrijke kostenbesparingen gerealiseerd worden voor het bedrijf. (Richards, 2003)

3.4.1.3 Gedeelde samenwerkingsrelatie

De 'gedeelde samenwerkingsrelatie' tussen de interne en externe auditor heeft als doel het gebruik van de resources te maximaliseren. Dit houdt in dat de interne afdeling onafhankelijk van de externe auditor zijn eigen auditplan blijft opstellen. Daarnaast werken beide partijen samen zodat de ene auditor op de hoogte is van de resultaten en de inhoud van planning van de andere auditor. Hierdoor kunnen de resultaten van de ene auditor reeds opgenomen worden in de planning van de andere. (Richards, 2003)

3.4.1.4 Partnership relationship

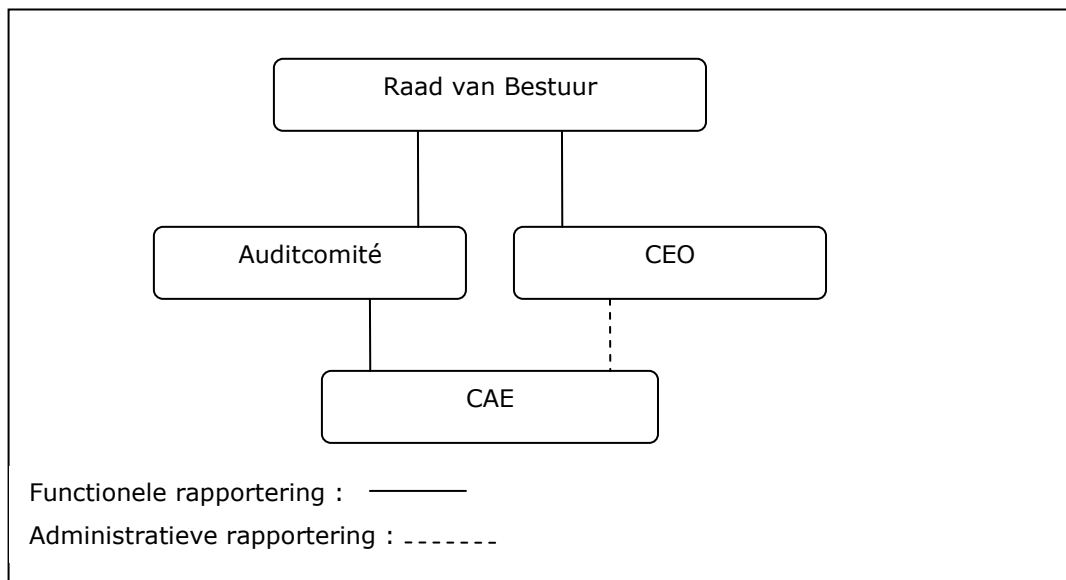
Bij een 'partnership relationship' hebben de interne en de externe auditor een nauwe werkrelatie en is er voortdurende communicatie en planning tussen beide partijen aanwezig. Elke opdracht die van gemeenschappelijk belang is, wordt gepland en uitgevoerd als een gezamenlijke taak. (Richards, 2003)

De voordelen van de relatie zijn dat de communicatie, de uitvoering en de resultaten van zowel de interne als de externe inspanningen beter gecoördineerd zijn. Kennis wordt vrij uitgewisseld tussen de twee groepen om zo betere resultaten te kunnen leveren. Vooral het auditcomité en het management behalen voordeel uit deze relatie. Veel CAEs vrezen echter dat de algemene onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditors worden beïnvloed door een te nauwe samenwerking. (Richards, 2003)

3.5 Positionering van de interne afdeling binnen de onderneming

Zoals eerder vermeld werd zijn onafhankelijkheid en objectiviteit twee belangrijke eigenschappen voor een effectieve interne afdeling. Dit wordt best ook vastgelegd in het interne audit charter. Om een zo groot mogelijke onafhankelijkheid en objectiviteit van de interne auditfunctie te verzekeren, wordt deze activiteit best zo hoog mogelijk in de organisatie gevestigd. 'The best practices' (attribute standard 1110) beveelt aan dat de Chief Auditor Executive (CAE) direct rapporteert aan het auditcomité. Voor dagelijkse administratieve aangelegenheden rapporteert de CAE best naar de CEO. Figuur één omvat een schema van deze aanbevolen rapporteringslijnen. Daarnaast zou de CAE direct contact moeten hebben met het auditcomité. Verder wordt onafhankelijkheid gestimuleerd door rapportering van de CAE aan de raad van bestuur over de planning, de uitvoering en de resultaten van de auditactiviteiten via het auditcomité. (www.theiia.org, 2008)

Figuur 1: Aanbevolen rapporteringslijnen vanuit de interne afdeling



Uit interviews blijkt dat de positionering van de interne audit een onderwerp is waarover de meningen nogal verschillen. Interne audit is de laatste jaren één van de pijlers op het gebied van interne beheersing geworden. Inmiddels is er vaak een duale verantwoordingslijn. Ten eerste rapporteert de interne auditor aan de CEO. Ten tweede is er een solid line naar de voorzitter van het auditcomité. Volgens een andere mening mag er geen misverstand over bestaan dat de CEA verantwoording aflegt aan het auditcomité, en niet aan de CEO. De agenda van de interne auditor moet worden bepaald door de het auditcomité. Daar zit dan ook de primaire verantwoordingslijn. Met de CEO heeft de interne auditor enkel een functionele relatie. (Driessen e.a, 2006)

Een ander standpunt is dat het interne auditdepartement in de praktijk vaak onder de Chief Financial Officer (CFO) zou moeten vallen. De reden hiervoor is dat de interne afdeling budgettair een plaats moet krijgen binnen de onderneming. Op deze manier heeft de interne auditor een onafhankelijke positie in het bedrijf en een directe lijn met het auditcomité. Er wordt vaak gedacht dat het auditcomité de echte baas van de interne afdeling is, maar in de organisatie heeft interne audit een onafhankelijke plek en rapporteert direct aan de CEO. (Gras, 2006)

Er bestaan dus verschillende mogelijke niveaus van bemoeienis en de interne auditor moet bijgevolg in staat zijn om de verschillende niveaus te dienen. Ten eerste is er het auditcomité dat zich meer bezighoudt met de randvoorwaarden voor de interne afdeling en kennisneemt van de belangrijkste conclusies en bevindingen van de interne audit. Vervolgens is er de CFO die de dagelijkse aansturing doet en onder andere de financiële risico's in acht neemt. De interne auditor kan een belangrijk, nuttig en zinvol instrument zijn voor de CFO om greep te krijgen op de organisatie, of om uit te vinden waar de problemen in de organisatie aanwezig zijn. Een CFO heeft in dit geval het recht om te zeggen: "Ik wil dat de IAD bij die afdeling eens poolshoogte gaat nemen, want ik denk dat daar een probleem zit". Dit is echter een moeilijk punt en leidt regelmatig tot discussies over onafhankelijkheid. Tenslotte richt de CEO zich op de volledige breedte van de risico's, waar het intern belangrijk is die te onderkennen en actie te ondernemen. (Gras, 2006)

Hoofdstuk 4 Het interne auditproces

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het auditproces geanalyseerd. Het auditproces kan opgesplitst worden in vier basiscategorieën: de planning, de uitvoering, de afsluiting & rapportering en tenslotte de opvolging van de audit. Wel moet opgemerkt worden dat één specifiek, standaard auditproces niet bestaat. Elke audit is anders en heeft een andere benadering waardoor ieder auditproces een andere inhoud en verschillende uitdagingen omvat.

Ten eerste komt de planning van de interne auditopdracht aan bod. Jaarlijks wordt door de interne auditor de planning voor het volgende jaar vastgesteld. Tijdens de planningsfase worden de te auditeren domeinen, de budgetten en het auditteam bepaald. Volgens de literatuur gebeurt dit vooral op basis van een risicobeoordeling en is het de bedoeling een risk-based auditplan op te stellen. In de interviews zal eveneens onderzocht worden welke factoren invloed hebben op het opstellen van het jaarlijks interne auditplan en of het plan werkelijk gebaseerd is op risicoanalyses. Ook is het interessant om na te gaan hoe er bij de risicoanalyse te werk gegaan wordt. Daarnaast wordt er voor iedere auditopdracht een gedetailleerd auditprogramma samengesteld. Tenslotte gebeurt er tijdens de planningsfase een aankondiging van de auditopdracht naar het te auditeren domein toe.

Vervolgens is er de uitvoering van de auditopdrachten. Hierbij wordt vooral belang gehecht aan de verschillende controletechnieken. In het praktijkgedeelte zal later duidelijk worden welke audittechnieken in de Belgische ondernemingen recent meer belang gekregen hebben.

In de derde fase wordt vooral aandacht gegeven aan de rapportering. Hier worden de bevindingen en aanbevelingen van de interne audit overgebracht naar de verschillende betrokken partijen. Dit werd ook al aangehaald in hoofdstuk drie. In dit onderzoek wordt achterhaald of er verschillen zijn in frequentie van rapportage door de interne audit binnen de bevraagde bedrijven.

Tenslotte doet de interne auditor in de vierde fase een follow-up van de interne auditopdracht. Dit is noodzakelijk om na te gaan of de geauditeerde domeinen de aanbevelingen van de interne auditor hebben opgevolgd.

4.2 Fase 1: Planning van de interne auditopdracht

Adequate planning van de interne auditwerkzaamheden is essentieel voor het uitvoeren van de interne audit. Bij elke audit krijgt de auditor immers te maken met een moeilijke tegenstelling. Enerzijds dient de auditor voldoende bewijskrachtig materiaal te verzamelen opdat hij het management goed kan adviseren. Dit vraagt echter de nodige middelen en is bijgevolg duur. Anderzijds is het ook belangrijk dat de kostprijs van de audit binnen de vastgestelde budgetten gehouden wordt. Bovendien is het belangrijk dat de kosten voor interne audit het voordeel van de dienst niet overtreffen. (Dries, 2004)

Voor alle auditactiviteiten zijn projectbudgetten en programma's essentieel voor de planning en de leiding van een auditovereenkomst. The Performance Standard 2200 van het IIA vermeldt het volgende:

"Internal auditors should develop and record a plan for each engagement, including the scope, objectives, timing and resource allocation."

Interne auditafdelingen zijn niet in staat om ieder jaar elk domein van de onderneming te controleren. Daarom stellen auditafdelingen jaarlijks een risk-based auditplan op. Dit gebeurt onder andere op basis van het aantal beschikbare auditors en de verwachte tijd nodig om elke overeenkomst te vervolledigen. (Internal Auditor, 2007)

4.2.1 Definiëren van de doelstelling en reikwijdte van de audit

Een eerste stap bij het plannen van de auditwerkzaamheden, is de definiëring van de doelstelling en de reikwijdte (d.i. de scope) van de auditopdrachten. Daarnaast is het aanbevolen om ook de delen van de organisatie die niet worden geëvalueerd vast te leggen. (Dries, 2004) De interne auditor zal dan het doel van de audit en de redenen voor opname in het jaarlijks auditplan beter begrijpen. Hierdoor kan de auditor meer prioriteit geven aan de belangrijke delen van de onderneming. (Internal Auditor, 2007)

De doelstellingen van de interne auditopdrachten hebben vooral te maken met het evalueren van administratieve, operationele en accountingprocedures, het beoordelen van deze procedures op hun doelmatigheid en doeltreffendheid, en het vaststellen of aan één of meerdere ondernemingsdoelstellingen is tegemoetgekomen (d.i. de objectieven). (Dries, 2004)

Implementatie Standard 2110.A2 versterkt het werkingsgebied van interne auditing en verstrekt een kader voor controle-objectieven. Deze Standard eist immers dat de interne auditafdeling het

risico van de bestuurs-, informatie- en operationele systemen evalueert. Dit houdt in dat de interne auditor nagaat of de ICS in staat zijn om (Dries, 2004 en Picket, 2005):

1. de activa en de informatie van de onderneming te beveiligen tegen ongeoorloofd gebruik en fraude;
2. de naleving van de ondernemingsdoelstellingen (business plan), van de interne administratieve procedures, van de wetgeving en de reglementaire beschikkingen en van de afgesloten contracten te bewerkstelligen;
3. de vastgelegde ondernemingsdoelstellingen te bereiken en de opvolging van de beleidsbeslissingen effectief te verzekeren;
4. de toegewezen middelen zo efficiënt mogelijk te benutten. Bij een operationele auditopdracht kan de auditor, afhankelijk van de uitgevoerde risico-inschatting, beslissen om alle specifieke auditdoelstellingen te onderzoeken op een gedeelte van de organisatie of op een beperkte auditentiteit, of hij kan enkele auditdoelstellingen verifiëren op de gehele organisatie;
5. de juistheid en de betrouwbaarheid van de financiële en operationele informatie te vrijwaren.

De auditmanagers zijn verantwoordelijk voor het leveren van de inputs voor het bepalen van de doelstellingen en de reikwijdte van een audit. Als de managers informatie te laat in het proces aanbrengen, kan de audittijd niet benut worden voor de vooropgestelde domeinen. (Internal Auditor, 2007)

Het is belangrijk dat de objectieven duidelijk en specifiek geformuleerd worden. Duidelijke doelstellingen helpen de auditors om audit resources te positioneren op die specifieke plaatsen die belangrijk zijn zodat tijd efficiënt gebruikt kan worden. (Internal Auditor, 2007)

4.2.2 Risicobeoordeling

De planning van de auditopdracht omvat eveneens het inschatten van risico's. Hiervoor moeten de risicovolle domeinen binnen de te auditeren entiteit worden geïdentificeerd. De algemene definitie van risico luidt als volgt: "the possibility that an event will occur and adversely affect the achievement of objectives" (Remeysen e.a., 2004). Risicobeoordeling is cruciaal opdat schaarse auditmiddelen ingezet zullen worden daar waar de grootste kans op materiële afwijkingen of fouten voorkomt. (Dries, 2004)

Bij de beoordeling van risico's wordt enerzijds bepaald hoe groot de kans is dat een bepaalde gebeurtenis zich voordoet en wordt anderzijds bepaald wat de impact van die mogelijke

gebeurtenis zou kunnen zijn op de realisatie van de ondernemingsdoelstellingen. De waarschijnlijkheid en de impact van een gebeurtenis kunnen op verschillende manieren worden uitgedrukt. Om de kans van een gebeurtenis uit te drukken kan bijvoorbeeld gebruik gemaakt worden van kwalitatieve termen zoals laag, middelmatig en hoog. Een andere mogelijkheid is een kwantitatieve weergave zoals percentages. Om de impact van de risico's te bepalen wordt best dezelfde maatstaf gebruikt als de maatstaf op basis waarvan de prestaties worden gemeten. (Remeysen e.a., 2004)

4.2.3 Samenstelling van het auditteam

De omvang van een auditteam is afhankelijk van de grootte van de opdracht en de significantie of complexiteit van de risico's. De audittaak kan bijgevolg uitgevoerd worden door één auditor of door een reeks van specialisten en experts met specifieke bekwaamheden. Aan het hoofd van de meeste interne auditafdelingen staat de Chief Audit Executive. Daarnaast zijn er lagen van stafleden zoals managers, senior auditors en auditors. Veel bedrijven vertrouwen ook op andere in-house professionals of gespecialiseerde vaardigheden van outside leveranciers voor de duur van de audit. Zo kan het aangewezen zijn een expert in statistische steekproeven of in computer assisted audit tools (CAATS), een actuaris, een milieuexpert en een juridisch of fiscaal adviseur in het team op te nemen. (Dries, 2004 en Hirth, 2005)

4.2.4 Vastlegging van een budget

De IIA standaarden verplichten de interne auditafdelingen niet hun tijd te budgetteren. Toch is tijdbudgettering één van de meest gebruikte technieken binnen de auditfunctie. De meeste interne auditafdelingen baseren hun auditbudgetten op de verwachte hoeveelheid tijd die gespendeerd wordt aan een audit. Daarnaast kan de interne audit een kalenderdatum (deadline) vaststellen waarop de audit uitgevoerd moet zijn. Een deadline vormt een bijkomende uitdaging voor de verantwoordelijke auditors. Het auditmanagement stelt het algemene tijdsbudget van de interne auditafdeling op tijdens de jaarlijkse auditplanning. De auditors die worden toegewezen aan een bepaalde auditopdracht zijn zelf verantwoordelijk voor het bereiken van het tijdsbudget. (Internal Auditor, 2007)

Bij de planning van elke auditopdracht wordt een tijdsbudget vastgelegd in aantal manuren per categorie medewerker: de eindverantwoordelijke – manager – senior-auditors – auditors – junior-auditors. (Dries, 2004)

Verskillende factoren beïnvloeden het vereiste tijdsbudget (Internal Auditor, 2007):

- Ervaring van de auditor
- Werkingsgebied
- Doelstellingen
- Onvoorziene projectuitgaven
- Beschikbaarheid van de klant
- Programmawijzigingen
- Werkstijl van het auditteam
- Gebruikte testmethodes
- Tijd besteed aan een bepaald domein of proces in het verleden

Tijd is een belangrijke sleutelfactor bij elke audit. Het opzetten van een tijdsbudget doet dienst als voornaamste controle bij de uitvoering van de audit taak en is een belangrijk aandachtspunt voor het auditmanagement. Een goede audit wordt bereikt als voldaan is aan het vooropgestelde tijdsbudget, de gewenste doelstellingen en de professionele auditstandaarden. Natuurlijk is het essentieel dat de gebudgetteerde uren realistisch en haalbaar zijn. (Picket, 2005)

Door het gebruik van tijdsbudgetten kan de interne afdeling zijn resources efficiënt gebruiken en zijn inspanningen concentreren op de meest belangrijke domeinen van de organisatie. Daarnaast wordt er door het vooropstellen van budgetten structuur aangebracht in het auditproces. Tijdsbudgetten bieden ook de mogelijkheid om deadlines voor het leveren van resultaten te behalen. Een andere manier om op schema te blijven is het reeds vastleggen van de slotvergadering en de rapporteringsdata bij de start van de auditactiviteit. (Internal Auditor, 2007)

Hoewel tijdsbudgetten ontzettend belangrijk zijn tijdens de audit, mogen de auditors niet uit het oog verliezen dat het verzamelen van voldoende, betrouwbare, relevante en bruikbare informatie nog belangrijker is voor het bereiken van de doelstellingen. (IIA Performance Standard 2310)

4.2.5 Voorbereiding van de auditprogramma's

Performance Standard 2240 stelt: "Internal auditors should develop work programs that achieve the engagement objectives. These work programs should be recorded." Het werkprogramma of auditprogramma wordt als leidraad en controle-instrument gebruikt bij de uitvoering van de verschillende interne audit taken. Het auditprogramma wordt tijdens de planningsfase opgesteld. In dit stadium is het programma echter slechts voorlopig. Gedurende de voorbereiding en uitvoering van de individuele auditactiviteiten zal het auditprogramma verder aangepast worden. (Dries, 2004 en Picket, 2005)

Een goed gepland en effectief auditprogramma moet het relatieve belang van de te auditeren processen en domeinen overwegen. (Razzetti, 2003) In de planningsfase bevat het auditprogramma (Dries, 2004):

- de doelstellingen en de reikwijdte van de opdracht;
- de risicovolle domeinen;
- de identificatie van de te bezoeken afdelingen en van de te interviewen personen;
- een voorbereiding van de interviews van alle personen.

Het auditprogramma informeert de auditor over (Dries, 2004):

1. welke auditmaatregelen uitgevoerd dienen te worden;
2. wie uit het auditteam ze zal uitvoeren;
3. welke steekproef er genomen zal worden en hoe deze samengesteld dient te worden;
4. het tijdstip waarop de procedures uitgevoerd dienen te worden en hoeveel tijd de gegevensverzameling of de tests in beslag zullen nemen.

Het interne auditprogramma moet specifiek zijn voor elke onderneming. Alleen dan kan de verenigbaarheid van het programma met andere managementsystemen binnen de organisatie verzekerd worden. Internationale kwaliteitsstandaarden leveren dan ook enkel richtlijnen en laten het over aan de organisaties om details in te vullen. (Razzetti, 2003)

Volgens Razzetti (2003) heeft een effectief intern auditprogramma vijf basiskenmerken (SMART). SMART staat voor Schedule, Measurable, Accurate, Repeatable en Timely en betekent het volgende:

- Schedule: organisaties zouden elk auditeerbaar proces ieder jaar moeten bepalen en plannen. Onverwachte audits zijn immers minder effectief.
- Measurable: processen die vergeleken worden met goedgekeurde standaarden, moeten meetbaar zijn.
- Accurate: checklijsten zijn belangrijk voor de structuur van de audit en verzekeren de nauwkeurigheid van de resultaten.
- Repeatable: de bevindingen van een audit moeten herhaalbaar zijn. Dit wil zeggen dat een andere auditor, die gebruik maakt van dezelfde standaarden, identieke bevindingen zal rapporteren.
- Timely: de audit moet op het geschikte moment plaats vinden zodat problemen snel geïdentificeerd kunnen worden.

Bij de voorbereiding van het auditprogramma kan de auditor gebruik maken van standaardauditprogramma's die dan aangepast moeten worden aan de specifieke doelstellingen van de interne auditopdracht. Het auditprogramma wordt opgesteld door een senior-auditor en moet goedgekeurd worden door de Chief Audit Executive. Het is essentieel dat de vooropgestelde auditprocedures voldoende zijn voor het behalen van de auditdoelstellingen. Ook wordt er nagekeken of de auditprocedures efficiënt zijn. Tijdens de uitvoering van de auditopdracht wordt na elke auditstap een aantekening gemaakt op het auditprogramma. (Dries, 2004)

4.2.6 Materiële voorbereiding van de audit

4.2.6.1 *Nazicht van de vorige auditdossiers en aanmaak van het nieuwe auditdossier*

Door nazicht van de vorige auditdossiers kan de auditor kennis maken met de activiteiten van de geauditeerde, speciale aspecten van de organisatie onderkennen en informatie verwerven over de interne controles. Onder vorige auditdossiers wordt verstaan: het permanente dossier, de jaardossiers van de financiële audit en de dossiers van vroeger uitgevoerde operationele audits. Hier wordt in het permanente dossier aangeduid welke secties bijwerking behoeven. Ook het nieuwe auditdossier en de standaard werkpapieren worden tijdens de planningsfase aangemaakt. (Dries, 2004)

Vele interne afdelingen gebruiken recent elektronische werkpapiersystemen. Dit voegt efficiëntie toe aan de processen in verband met werkpapieren. Het grootste voordeel van automatisering is de mogelijkheid om een globale werkpapierstructuur bij het begin van de audit op te stellen. Zo kan elk werkpapier correct ingevuld worden als het zich ontwikkelt. Op deze manier kan de voortgang van de audit gepeild worden en kan de auditor snel tussenbeide komen om de audit op schema te houden. Ook kan er tijd bespaard worden door 'sign-off capabilities' en 'cross-document referencing'. (Internal Auditor, 2007)

4.2.6.2 *Aankondiging van de audit*

De geauditeerde en het management worden in kennis gesteld van de komende auditwerkzaamheden. De aankondiging gebeurt over het algemeen in drie fasen. Eerst legt de dossierverantwoordelijk contact met de directie van de geauditeerde entiteit. Daarna wordt de periode van uitvoering van de audit afgesproken. Vervolgens wordt de geauditeerde schriftelijk

verwittigd dat een audit binnenkort zal plaatsvinden. Deze aankondiging geeft de geauditeerde de mogelijkheid een aantal praktische zaken in gereedheid te brengen zodat de audittaak uitgevoerd kan worden. Ten slotte wordt een auditplanningmemorandum opgemaakt waarvan een kopie naar de geauditeerde gestuurd wordt. Hierin staan de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de ter beschikking gestelde middelen, de timing en afspraken in verband met de rapportering. (Dries, 2004)

4.3 Fase 2: Uitvoering van de interne auditopdracht

Bij de interne audit kunnen ook binnen deze fase enkele stappen onderscheiden worden (Dries, 2004):

1. de beschrijving van het interne controlesysteem;
2. de evaluatie van het interne controlesysteem (ook wel sterkte/zwakte-onderzoek, onderzoek naar de adequaatheid van het ICS of proceduretests genoemd);
3. het onderzoek naar de effectieve toepassing van de sterke punten in het ICS (ook wel detailtest of transactietests genoemd).

4.3.1 Audittechnieken

Voor het uitvoeren van goede interne auditopdrachten en het behalen van betrouwbare resultaten is het gebruik van specifieke evaluatie- en audittechnieken vereist. De interne auditor kan voor de verschillende onderdelen van de interne audit gebruik maken van een breed scala aan audittechnieken: benchmarking, interviews, sample testing, process review, waarnemingen ter plaatste, control self assessments, elektronische enquêtes, trendanalyse en boerenverstand. Control self assessments zijn de laatste tijd erg populair geworden. (Nieuwlands, 2007)

4.4 Fase 3: Afsluiting en rapportering van de interne auditopdracht

4.4.1 Afwerking en laatste nazicht van het dossier

In deze fase worden de bevindingen van alle vorige stappen nauwkeurig vastgesteld en via hoofdwerkpapieren samengevat. De dossierverantwoordelijke of de auditmanager bespreekt dit

met zijn staf, stelt een to do-list op (d.i. een lijst met nog uit te voeren punten, opgemaakt gedurende de auditwerkzaamheden), laat die alsnog uitvoeren en hij controleert de eindbevindingen. (Dries, 2004)

Vervolgens voert de dossierverantwoordelijke of de auditmanager een laatste nazicht uit, waarbij elk stuk wordt geparafeerd ten teken dat het nazicht werkelijk gebeurd is. Eventueel wordt een afzonderlijk werkpapier aangemaakt waarop het nazicht van het dossier wordt gedocumenteerd. Het dossier is nu klaar om het uiteindelijke auditrapport op te maken. (Dries, 2004)

4.4.2 Rapportering

De inhoud van de rapportage die een IAD oplevert, zal over het algemeen een belangrijke bijdrage leveren voor het auditcomité bij het vervullen van haar toezichthoudende taak. Hierin is immers opgenomen welke problemen er in een organisatie spelen en welke risico's dit met zich meebrengt. Voor auditcomitéleden is het echter praktisch onmogelijk om alle rapporten die een IAD oplevert gedetailleerd door te nemen. Een auditcomité heeft in dit geval behoefte aan een periodieke samenvatting van de belangrijkste bevindingen en de voortgang van de werkzaamheden. Een korte schriftelijke rapportage aangevuld met een mondelinge toelichting tijdens een vergadering van het auditcomité kunnen hierin voorzien. (Prins en Hoogenhuijze, 2006)

De auditbevindingen zijn het objectieve bewijs dat de geauditeerde processen wel of niet uitgevoerd worden volgens de aanbevolen standaarden. Om de objectiviteit van een audit te verzekeren, worden gestandaardiseerde checklijsten gebruikt die gebaseerd zijn op kwaliteitsstandaarden en die goedgekeurd werden door het management. Met behulp van deze lijsten kunnen interne audits gestructureerd en geconcentreerd worden zodat de audit veelomvattend is en de bevindingen objectief zijn. Subjectieve bevindingen van de auditor zijn eerder gebaseerd op de ervaring van de auditor en niet op een geschreven richtlijn. (Razzetti, 2003)

De volgende interne auditbevindingen worden meestal gevonden en worden ondersteund door objectief bewijs (Razzetti, 2003):

- Er bestaat geen gedocumenteerd systeem voor het geauditeerde proces;
- Er bestaat een mondeling systeem, maar er is geen geschreven systeemdokumentatie;
- Er bestaat procesdocumentatie, maar er is geen opvolging;
- Er bestaat procesdocumentatie en het proces is uitgevoerd overeenkomstig de aanbevolen documentatie.

Het geschreven auditrapport is het ultieme product van de auditwerkzaamheden. Het documenteert en communiceert de bevindingen en de aanbevelingen van de auditor aan het management. Dit rapport bevat de conclusies inzake de organisatie en de interne controlesystemen. (Dries, 2004)

4.4.3 Voortgangcontrole urenbesteding

Na het beëindigen van de auditwerkzaamheden dient de auditmanager zijn budget qua prestaties te vergelijken met de werkelijke prestaties. Belangrijke afwijkingen dienen verklaard te worden en waar nodig zullen de nodige maatregelen genomen worden met het oog op de auditwerkzaamheden van het volgend jaar. (Dries, 2004)

4.4.4 Klassement van de dossiers

Voorzover dit in de loop van de auditwerkzaamheden niet gebeurd mocht zijn, wordt het permanente dossier bijgewerkt en alle niet dienstige en verouderde documenten worden vernietigd. Documenten die ook voor volgende opdrachten nuttig kunnen zijn, worden in het permanente dossier opgeborgen nadat er in het jaardossier een verwijzing is aangebracht naar de nieuwe vindplaats van het document. (Dries, 2004)

4.4.5 Kwaliteitscontroles

Hoewel de kwaliteitszorg en -bewaking een van belang is gedurende de gehele opdracht, wordt deze meestal in de laatste fase geformaliseerd. Bij de afsluiting van het dossier wordt doorgaans een laatste kwaliteitscontrole uitgevoerd. Deze controle wordt gedocumenteerd en in het auditdossier opgenomen. (Dries, 2004)

4.5 Fase 4: Opvolging van de interne auditopdracht

Bij de interne audit moet de auditor er zich van vergewissen dat het management ofwel de organisatie bijstuurt naar aanleiding van de gerapporteerde bevindingen en zodoende aan de geformuleerde aanbevelingen tegemoetkomt, ofwel de organisatie en het interne controlesysteem niet aanpast en daarom bewust kiest om de gerapporteerde risico's te lopen. (Dries, 2004)

Het is voor de effectiviteit van de interne audit noodzakelijk dat het management medewerking verleent aan de opvolging van bevindingen in de vorm van acties en rapportages over de voortgang die met deze acties is geboekt (follow up). De wijze waarop het management omgaat met de bevindingen en aanbevelingen van de interne auditors is bovendien een indicatie voor de risk appetite van het management. Risk appetite of de zin voor risico houdt in: "the degree of risk, on a broadbased level, that a company or other entity is willing to accept in pursuit of its goals" (Remeysen e.a., 2004). Deze risk appetite geeft het auditcomité dus een beeld van de risico's die het management bereid is te nemen. Het is duidelijk dat hier een belangrijke taak voor het auditcomité ligt om na te gaan of deze bereidheid spoort met de visie die de raad van bestuur heeft en of er geen overmatige risico's worden genomen. (Prins en Hoogenhuijze, 2006)

Hoofdstuk 5 Audittools

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden een aantal tools besproken die kunnen bijdragen tot efficiëntere en effectievere interne auditactiviteiten. Zo is er het internet dat de laatste jaren steeds vaker interessante informatie ter beschikking heeft voor de interne auditor. Daarnaast zijn er ook verschillende softwareprogramma's op de markt die het interne auditproces kunnen vergemakkelijken. Dit kan algemene software zijn. Er zijn echter ook diverse softwareprogramma's die specifiek ontwikkeld zijn voor de ondersteuning van het auditproces. Deze audittools zijn echter nog niet volledig ingeburgerd in het interne auditvak. Daarom is het voor dit onderzoek boeiend om te analyseren in welke mate de verschillende audittools al dan niet geïntegreerd zijn in het interne auditberoep binnen Belgische ondernemingen.

5.2 Het internet

De laatste jaren is het aantal auditresources, tools en informatie dat online beschikbaar is sterk gestegen. Maar zonder de juiste benadering van Web research, kunnen de auditors de internetmogelijkheden niet volledig gebruiken. (Kaplan, 2007)

Het vinden van bruikbare informatie op het internet vereist een combinatie van vertrouwdheid met de beschikbare resources, begrip van zoekstrategieën en taal, en de mogelijkheid om kritisch te denken over de online inhoud. (Kaplan, 2007)

De betrouwbaarheid van de Web inhoud, in termen van betrouwbaarheid, opportuniteit en geldigheid varieert van site tot site. Gebruikers zouden de inhoud van de site moeten evalueren op basis van criteria zoals: wie creëerde de site, waarom is de site gecreëerd, welke ervaring heeft de maker en wanneer is de site voor het laatst up-to-date gemaakt. De auditors moeten ook rekening houden met de navigeerbaarheid van de site. Wanneer deze moeilijk te navigeren is, verliezen de auditors tijd waardoor de tijdsdruk toeneemt en de site dus minder bruikbaar is. (Kaplan, 2007)

Om relevante informatie te achterhalen, moeten auditors een goed begrip hebben van technieken in verband met zoekmachines (zoals Google). Daarnaast is het heel belangrijk dat de auditors vaardigheden bezitten om meta-informatie te vinden. Meta-informatie is informatie over informatie. De titels van de webdocumenten, de plaats en het onderwerp omvatten ook

informatie, namelijk meta-informatie. Voor auditors betekent dit onder andere het vinden van contactgegevens om zo de juiste personen te kunnen contacteren voor informatie. (Kaplan, 2007)

Daarnaast stelt Kaplan (2007) het volgende in verband met het achterhalen van relevante informatie door interne auditors: "*Newsletters, journals, e-mail discussion lists and forums, web casts, and other digital media are available, often free of charge, on numerous internal audit-related subjects.*" Dit geeft de interne auditor onder andere de mogelijkheid om in contact te komen met een ruim netwerk van auditprofessionals die kunnen antwoorden op technische vragen of benchmarks van beste praktijken kunnen voorleggen. Het IIA bijvoorbeeld is een leverancier van discussieforums.

Het internet is ook een bron van researchdocumenten die gebruikt worden in het auditproces, van planning tot opvolging. Zo kunnen auditors op het Web auditprogramma's, procedures, checklijsten of vragenlijsten voor verschillende soorten auditovereenkomsten vinden. Deze documenten vormen een bruikbaar startpunt voor de auditplanning of voor het leveren van ideeën over gebieden of zwaktes die onderzocht moeten worden. Ook zijn er gepubliceerde auditrapporten, auditrichtlijnen, handboeken, onderzoeken, software of presentaties beschikbaar op het Web. (Kaplan, 2007)

5.3 Softwaretools

Professional Practice Standards 1220.A.2 adviseert de interne afdeling het gebruik van computer-assisted audittools en andere data-analyse technieken in overweging te nemen. Auditors maken dagelijks gebruik van software voor algemene doeleinden zoals tekstverwerkers, e-mail/agenda software, spreadsheets, presentatie software en flowcharting software. Naast deze algemene software kunnen auditors echter ook meer specifieke auditsoftware hanteren. (Wauters, 2006). Het gebruik van deze tools houdt eigenlijk een overgang van handmatige en repressieve controles naar automatische en preventieve controles in. Deze laatste controles vereisen structurele applicatiecontroles die meestal worden ingericht in standaardsystemen, zoals SAP of Oracle. Voor het beter begrijpen van deze controles en voor een goede werking van deze systemen is echter vaak additionele auditsoftware nodig. (Brouwers, 2006)

5.3.1 Voordelen bij het gebruik van auditsoftware tools

Er zijn verschillende voordelen verbonden aan het gebruik van specifieke auditsoftware. Ten eerste kan deze software bijdragen tot het efficiënter en effectiever inrichten van de auditactiviteit.

(Wauters, 2006) Bovendien kunnen auditors met behulp van tooling software meer zekerheid krijgen. Met behulp van deze software krijgen ze immers factfinding van een systeemgerichte controlebenadering in de dossiers over de werking van interne controle, en dat geeft sterkere waarborgen dan gespreksverslagen en gedocumenteerde steekproeven. (Brouwers, 2006)

De implementatie van auditsoftware vereist echter wel een mentaliteitsverandering bij zowel de bedrijven als de auditors. De mogelijkheden die ERP-systemen en additionele auditsoftware bieden voor het gebruik van geautomatiseerde controles worden vaak niet goed benut. Neem bijvoorbeeld een automatische signaallijst die rapporteert over dubbel geboekte inkoopfacturen. Binnen de organisatie is vaak niet duidelijk wie verantwoordelijk is voor de opvolging van deze lijst. De auditor stelt in een aantal gevallen vast dat die signaallijst intern onvoldoende follow up heeft gekregen. Alleen als de processen rond die signaallijst in orde zijn, kan tooling zijn waarde volledig bewijzen, dan kan de software namelijk vaststellen of die signalering correct werkt en of de signaallijst op de juiste manier (door een geautoriseerde persoon) is afgewerkt. Dergelijke tooling rapporteert dan alleen over uitzonderingen, en is inzetbaar op verschillende gebieden: de configuratie van geprogrammeerde controles (zoals limieten, toleranties en verplichte velden), autorisaties (toegang tot kritieke systeemtransacties en doorbreking van functiescheidingen) en uitzonderingsrapportages op activiteiten en processen (bijvoorbeeld signalering van het aantal nog niet gefactureerde orders of de stand van tussenrekeningen). (Brouwers, 2006)

5.3.2 Soorten softwaretools

Er zijn diverse tools ERP-systemen en additionele auditsoftware op de markt. Auditsoftware kan geïmplementeerd worden 'bovenop' ERP-systemen en maakt duidelijk of deze systemen goed functioneren. Soortgelijke tools kunnen voor de verschillende componenten (databases, operating-systemen) van de onderliggende technische infrastructuur de adequate werking van de basisvoorwaarden automatisering (toegangsbeveiliging, back-up/recovery en change management) aantonen. (Brouwers, 2006) Wauters (2006) stelt dat er verschillende categorieën van auditsoftware onderscheiden kunnen worden:

- **General Audit Software (GAS).** Deze categorie wordt volgens de auteur het meest gebruikt bij het uitvoeren van het auditwerk. De auditor past deze vorm van auditsoftware vooral toe bij gegevensextractie en -analyse. GAS kan in verschillende audits gebruikt worden, maar wordt vooral gehanteerd in financiële audits voor bijvoorbeeld het maken van gegevensextracties, het doen van gegevensanalyses, het koppelen van gegevensbestanden, het genereren van steekproeven en het printen van rapportages. Bekende softwarepakketten hierin zijn: ACL (Auditing Command Language) en IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis).

- **Audit Management Software (AMS).** De Audit Management Software ondersteunt de auditopdracht van risicoanalyse, planning en uitvoering tot rapportage. In deze software is het mogelijk om de auditmethodologie van de organisatie op te nemen en om elektronische dossiers te gebruiken. Bovendien kan de auditor via deze tool uitgebreide managementinformatie over de audit geven. Tenslotte kunnen in sommige AMS zelfs risicoanalyses uitgevoerd en kennismanagement opgezet worden. Voorbeelden van AMS zijn: Teammate van PricewaterhouseCoopers en Auditors Work Station (AWS) van Ernst & Young.
- **Risicomanagement & -analyse Software.** Door het toenemende belang van risicomanagement voeren bedrijven vaak risicoanalyses en Control Risk Self Assessments (CSRA's) in. Ook voor de ondersteuning van deze functies bestaat auditsoftware. Bovendien zijn er softwarehulpmiddelen beschikbaar voor de balanced business scorecard en voor business risk models. Teammate van PricewaterhouseCoopers en Autoaudit van Paisley Consulting zijn voorbeelden van deze soort auditsoftware.
- **Netwerk, besturingssysteem & database assessment software.** Netwerk, besturingssystemen & database assessmentsoftware zijn specifieke toepassingen voor de uitvoering van technische IT-audits. Deze software wordt voornamelijk gebruikt door IT-auditors maar ook door systeembeheerders voor het monitoren, controleren en beoordelen van de configuratie van netwerken, besturingssystemen en databases. Dit soort toepassingen hebben vaak rapportagemogelijkheden waarmee uitgebreide rapportages kunnen worden gemaakt. De software van Internet Security Systems is één van de door auditors meest gebruikte toepassingen op dit gebied.
- **Elektronische dossiers.** Zoals eerder vermeld werken veel auditors tegenwoordig niet meer met papieren dossiers. Auditors beschikken recent over volledig elektronische dossiers. Al het bewijsmateriaal van de audit wordt in het digitale dossier opgeslagen, waarna deze simpel ontsluitbaar is. Vaak zitten er in deze software uitgebreide functionaliteiten voor het volledig doorzoeken van de dossiers op zoektermen. Elektronische dossiers zijn vaak onderdeel van Audit Management Software (AMS).
- **Overige auditsoftware.** Auditors gebruiken ook software die niet goed ondergebracht kan worden in de hierboven vermelde categorieën. Enkele voorbeelden hiervan zijn:
 - Specifieke software voor de beoordeling van controls/configuratie van ERP systemen zoals SAP, Oracle Peoplesoft en Siebel.
 - Simulatiesoftware of testsoftware voor het uitvoeren van simulaties of het testen van een (informatie)systeem op aanwezige fouten.

- Licentiecontrolesoftware om toezicht te houden op het gebruik van softwarelicenties.
- Enquêtesoftware voor het digitaal uitzetten en analyseren van enquêtes.

Hoofdstuk 6 Praktijkonderzoek: onderzoeksopzet en bepaling van de steekproef

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de onderzoeksopzet van het praktijkgericht onderzoek verduidelijkt. In het praktijkonderzoek werden elf bevoorrechte getuigen ondervraagd. Tien van de ondervraagde getuigen zijn interne auditor binnen een Belgische beursgenoteerde onderneming. De elfde is recent afgetreden als interne auditor en beoefent momenteel de functie van Administratief Directeur binnen dezelfde onderneming. In paragraaf 6.2 worden de verschillende bedrijven en getuigen geïntroduceerd.

Voor de selectie van de ondernemingen binnen dit onderzoek werd een lijst van Belgische ondernemingen die genoteerd zijn op de Euronext Brussel geraadpleegd (www.euronext.com). Deze lijst bestaat uit 160 beursgenoteerde Belgische ondernemingen. Ten eerste werden de financiële instellingen, holdings enzovoort geëlimineerd (dit zijn er ongeveer 15). Zoals eerder vermeld, is het immers de bedoeling in deze eindverhandeling een onderzoek te doen naar de interne auditfunctie binnen beursgenoteerde ondernemingen waar deze functie niet verplicht is. Uit praktische overwegingen werden enkel de ondernemingen uit de lijst, met hoofdkantoor in het Brusselse en Vlaamse gewest, behouden. Dit leidde tot een eliminatie van slechts enkele ondernemingen.

Vervolgens werd via het internet op de websites van de verschillende ondernemingen nagegaan welke bedrijven mogelijk over een interne auditfunctie in huis beschikken. Hierbij werd onder meer gekeken naar het corporate governance charter. Sommige charters vermelden namelijk duidelijk het al dan niet aanwezig zijn van een interne afdeling binnen het bedrijf. Na een analyse van de websites en corporate governance charters bleek dat van een zevental bedrijven geen website en/of corporate governance charter beschikbaar is. In tegenstelling tot wat de Code Lippens voorstelt was er van deze ondernemingen bijgevolg geen (financiële) informatie beschikbaar.

Redelijk snel viel tijdens de telefonische contacten ook op dat ondernemingen met een beperkte personeelsomvang (tot enkele honderden werknemers) niet over een auditfunctie 'in huis' beschikken. Er werd bijgevolg verondersteld dat er in ondernemingen met een personeelsbestand van meer dan 1.000 werknemers een grotere kans is op een interne afdeling. Zo bleven er 32 geschikte ondernemingen over. In totaal werd met veertig ondernemingen (inclusief de acht met een personeelsbestand van minder dan 1.000 werknemers) telefonisch contact opgenomen. Dit

leidde uiteindelijk tot een respons van elf bevoorrechte getuigen. Tijdens het eerste telefonisch contact werd iedere keer een afspraak gemaakt voor een interview persoonlijk, telefonisch (of per mail) op een later tijdstip.

De interviews werden opgebouwd rond een vragenlijst die ingedeeld is in acht onderdelen. De vragenlijst is terug te vinden in bijlage twee. De acht delen in de vragenlijst zijn:

- Interne audit: doel en karakteristieken
- Het interne auditcharter: kenmerken en beoordeling door het auditcomité
- De positionering en rapportering van de interne afdeling
- De communicatie tussen de interne afdeling en het auditcomité
- De relatie tussen de interne auditor en de externe auditor
- Het jaarlijks interne auditplan: bepaling te auditeren domeinen, tijdsbudgetten en auditteam
- Het gebruik van audittechnieken
- Het gebruik van software

6.2 De ondernemingen en bevoorrechte getuigen

Zoals eerder vermeld, werden er voor het praktijkgericht onderzoek elf ondernemingen onderzocht. Vijf van de onderzochte bedrijven zijn genoteerd op de Bel-20, drie op de Bel-Mid en nog eens drie op de Bel-Small. Daarnaast verschillen de ondernemingen van elkaar in grootte en sector. In de tabel op de volgende pagina worden de bedrijven die binnen dit onderzoek onderzocht werden, weergegeven.

Figuur 2: De onderzochte bedrijven

	Sector/Industrie	Beursnotering	Aantal werknemers
Elia	Elektriciteitsmaatschappij	Bel-mid	1.250
Agfa-Gevaert	Digitale beeldvorming	Bel-20	13.124
Bekaert	Geavanceerde metalen, materialen en deklagen	Bel-20	20.500
UCB	Farmaceutische producten & laboratoria	Bel-20	12.000
Tessenderlo Chemie	chemische producten	Bel-mid	8.100
Deceuninck	Kunststofartikelen voor de bouwindustrie	Bel-small	3.200
Inbev	Brouwerij	Bel-20	86.000
Recticel	Producten o.b.v. schuimplastiek	Bel-small	11.250
Ter Beke	Voeding	Bel-small	1.800
Roularta	Uitgeverij	Bel-mid	3.000
Umicore	(Non-ferro) Metalen	Bel-20	15.000

In het vervolg van paragraaf 6.2 worden alle onderzochte ondernemingen en ondervraagde getuigen voorgesteld.

- **Elia**

Elia is de beheerder van het Belgische hoogspanningsnet en staat in voor de overdracht van elektriciteit. Als netbeheerder zorgt Elia voor een transparante, niet-discriminerende en objectieve toegang tot het net. Bovendien staat Elia in voor het onderhoud en de ontwikkeling van het net en de aansluiting van elektrische installaties op het net. Daarnaast tracht het bedrijf initiatieven te ontwikkelen om de werking van de elektriciteitsmarkt te verbeteren. Elia bezit alle Belgische netinfrastructuur van 150 tot 380 kV. Daarnaast beschikt dit bedrijf over ongeveer 94% van de netinfrastructuur van 30 tot 70 kV.

Elia is een jong privébedrijf dat ontstond in 2001 door een samensmelting van het netbeheer (van 30 kV tot 380 kV) van Electrabel en CPTE (Maatschappij voor de Coördinatie van de Productie en het Transport van Elektrische Energie) in één organisatie. Op 20 juni 2005 werd het aandeel Elia System Operator voor het eerst genoteerd op Euronext Brussel.

Het bedrijf telt 1.250 werknemers, eindigde 2007 met een balanstotaal van € 3.915 miljoen euro en een jaarmzet van € 731 miljoen euro (2007).

Ik nam telefonisch contact op met dit bedrijf. Ik werd doorverbonden met de heer Michel Ceusters. Sinds de beursnotering in 2005 bestaat er binnen het bedrijf een interne afdeling. Vanaf dat moment is de heer Ceusters Chief Audit Executive bij Elia. Er werd een afspraak gemaakt voor een telefonisch interview op 25 februari 2008.

- **Agfa-Gevaert**

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

De Groep telt 13.124 werknemers in totaal en heeft een balanstotaal van 3.559 miljoen euro (2007) en een jaarmzet van 3.283 miljoen euro (2007).

De heer Philippe Deckers is Chief Internal Auditor bij Agfa-Gevaert sinds 2000. Op 5 maart 2008 stond hij na een telefonische afspraak open voor een persoonlijk interview in het hoofdkantoor van Agfa-Gevaert in Mortsel (Antwerpen).

- **Bekaert**

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

Deze vennootschap stelt 20.500 mensen te werk en heeft een balanstotaal van 2.313 miljoen euro en een jaarmzet van 2.174 miljoen euro (2007).

Mevrouw Marijke Bohez is interne auditor bij Bekaert en heeft al 16 jaar ervaring in het interne auditvak. Half februari 2008 had ik telefonisch contact met mevrouw Bohez. Ze was bereid haar antwoorden op mijn vragen per e-mail te beantwoorden. Dit deed ze dan ook op 28 februari 2008.

- **UCB**

De UCB (Union Chémique Belge) Groep is een Belgische multinational, actief in het onderzoek, de ontwikkeling en de productie van (bio)farmaceutische producten. UCB werd opgericht in 1928 en heeft op de dag van vandaag activiteiten, verspreid over meer dan 40 landen in de vijf continenten.

UCB heeft wereldwijd ongeveer 12.000 werknemers in dienst, een omzet van ongeveer 3.188 miljoen euro en een balanstotaal van 9.555 miljoen euro (2007).

De heer Filip Vanbrabant is sinds 2 jaar Director Internal Audit bij UCB, maar hij heeft al 17 jaar ervaring in het interne auditvak van de farmaceutische sector. Op 6 maart nam ik een persoonlijk interview af bij Meneer Vanbrabant in het hoofdkantoor van UCB in Brussel.

- **Tessengerlo Chemie**

Tessengerlo Groep is een internationale chemische Groep met hoofdkantoor in Brussel. De Groep kent zijn oorsprong in 1892 en heeft momenteel meer dan 100 vestigingen in 21 landen wereldwijd.

De Groep stelt ongeveer 8.100 mensen tewerk, heeft een balanstotaal van 842,2 miljoen euro en een jaaromzet van 627 miljoen euro (2006).

De heer Antoine De Rycke is sinds 2003 Manager Internal Audit bij Messengerlo. Daarvóór was hij vijf jaar financieel directeur van één van de bedrijven van Messengerlo Group. Op 11 maart heeft hij mij ontvangen voor een interview in het hoofdkantoor van de Groep te Brussel.

- **Deceuninck**

Deceuninck is een Groep die gespecialiseerd is in compounding, matrijzenbouw, ontwerp, ontwikkeling, extrusie, veredeling, recyclage en spuitgieten van kunststofsysteem en -profielen en dichtingen voor de bouwindustrie. Deceuninck werd opgericht in 1937 en de Groep bezit op dit moment 35 dochterondernemingen (productie en/of verkoop) verspreid over Europa, Noord-Amerika en Azië. De maatschappelijke zetel en het coördinatiecentrum van de Groep bevinden zich in België.

Deceuninck telt ongeveer 3.200 medewerkers, een balanstotaal van 558,2 miljoen euro en een jaaromzet van 662,7 miljoen euro (2006).

Mevrouw Gwendolyn Verdonck is sinds begin 2007 interne auditor bij Deceuninck. Op 14 maart 2008 werd voor dit onderzoek telefonisch een interview met mevrouw Verdonck afgenomen.

- **Inbev**

Inbev is één van de grootste brouwerijen ter wereld, heeft een portfolio van meer dan 200 merken en is actief in 120 landen. Dit bedrijf is in 2004 ontstaan door een samenvoeging van Interbrew (een internationale brouwersgroep van Belgische origine) en Ambev (een Braziliaanse brouwerij) met hoofdzetel in Leuven.

Het aantal werknemers van Inbev wereldwijd bedraagt ongeveer 86.000. 28.699 miljoen euro is het balanstotaal en 270.611 miljoen euro is de omzet (2007).

Eind februari 2008 nam ik telefonisch contact op met het hoofdkantoor van de Inbev Groep. Ze raadden mij aan een e-mail te sturen naar Media.Relation@inbev.com met mijn specifieke vraag. Enkele weken later kreeg ik reactie van de heer Jan Heyman. De heer Heyrman is sinds 2006 één van de Directors Internal Audit van Inbev. Per e-mail werden verdere afspraken gemaakt dat resulteerde in een persoonlijk interview met de heer Heyrman op 17 maart 2008 in het hoofdkantoor van Inbev in Leuven.

- **Recticel**

Recticel is een Belgische Groep die zich toelegt op industriële en huishoudelijke toepassingen van polyurethaan (schuimplastiek) zoals isolatiemateriaal of matrassen. Deze Groep beschikt over meer dan 100 vestigingen in 26 landen en is actief in Europa, de Verenigde Staten en Japan.

Wereldwijd telt de Groep 11.250 medewerkers, een balanstotaal van 985 miljoen euro en een omzet van 1.474,4 miljoen euro.

De heer Michel Weber is Chief Audit Executive bij dit bedrijf en heeft reeds 13 jaar ervaring in het interne auditvak waarvan 10 jaar bij Recticel. Op 27 maart werd ik ontvangen in het hoofdkantoor van Recticel te Brussel voor een interview met Michel Weber.

- **Ter Beke**

Ter Beke is een Belgische voedingsgroep die gespecialiseerd is in de ontwikkeling, de productie en de verkoop van vers bereide gerechten en charcuterie. Ter Beke werd opgericht in 1948 en heeft op dit ogenblik vestigingen in België, Nederland en Frankrijk met een verkoop over heel Europa.

Dit voedingsbedrijf stelt 1.800 mensen te werk, het balanstotaal bedraagt 146 miljoen euro en de omzet 326.7 miljoen euro.

Mevrouw Veronique Vandenbulken is sinds 2004 interne auditor bij Ter Beke en zij was bereid te antwoorden op mijn vragen in een telefonisch interview op 26 maart 2008.

- **Roularta**

Roularta Media Group (RMG) is een Belgisch uitgeverij-/drukkerijconcern en mediabedrijf met hoofdzetel in Roeselare. De onderneming werd opgericht in 1954 en is op de dag van vandaag actief in verschillende Europese landen (zoals België, Nederland, Frankrijk, Duitsland en Noorwegen).

Roularta Media Group stelt meer dan 3.000 mensen tewerk, het balanstotaal bedraagt 985,534 miljoen euro en de jaaromzet van 609,231 miljoen euro (2006).

Jan Cattrysse, Administratief Directeur, was interne auditor bij Roularta tot 2007. Hij is heel goed op de hoogte van de werking van de interne audit binnen het bedrijf en stond mij graag te woord in een telefonisch interview op 1 april 2008.

- **Umicore**

Umicore Groep ontstond door fusies en overnames doorheen 200 jaar. Vandaag is Umicore een internationale materiaaltechnologiegroep.

Het bedrijf telt bijna 15.000 werknemers wereldwijd, het balanstotaal bedraagt 3.285,3 miljoen euro en de omzet 8.309,9 miljoen euro (2007).

Tijdens mijn eerste contact bij Umicore kreeg ik de secretaresse van de heer Alain Byl aan de lijn. Zij raadde mij aan een e-mail te sturen naar de heer Byl met mijn specifieke vraag. De heer Byl is sinds 6 jaar Chief Internal Audit bij Umicore. Per e-mail werden verdere afspraken gemaakt voor een persoonlijk interview op 3 april 2008 in het hoofdkantoor van Umicore te Brussel.

Hoofdstuk 7 De bevindingen uit de interviews

7.1 Inleiding

In het eerste hoofdstuk van deze eindverhandeling werden een aantal onderzoeksvragen in verband met interne audit geformuleerd. Om een antwoord te kunnen geven op deze vragen werd eerst een literatuurstudie gemaakt. Vervolgens werd hierover in Belgische beursgenoteerde ondernemingen onderzoek verricht aan de hand van interviews. In dit hoofdstuk worden de resultaten van die interviews besproken. Regelmatig wordt ook verwezen naar het corporate governance charter van de onderzochte ondernemingen. Het corporate governance charter omvat de maatregelen die de onderneming neemt om goed bestuur te voeren en te behouden. Goed bestuur speelt immers een essentiële rol voor externe belanghebbenden zoals beleggers bij hun investeringsbeslissingen. Zij dienen zoveel mogelijk garantie te hebben dat risico's beperkt blijven. Interne audit is hiervoor een belangrijke voorwaarde.

7.2 Doel en karakteristieken van de uitgevoerde interne audit

7.2.1 Doel van de interne audit

Tijdens de interviews stelden alle ondervraagde interne auditors dat ze de aanbevelingen van het Instituut van Internal Auditors (IIA) trachten te volgen. Uit de theorie blijkt dat het IIA het volgende stelt in verband met interne audit: interne audit is een onafhankelijke, objectieve assurance- en consultingactiviteit die waarde toevoegt voor de onderneming door de effectiviteit van risicomanagement, interne controle en governance processen te evalueren en te verbeteren.

Interne audit is een dienstverlenend proces en vrijwel alle bevraagde interne auditors zeggen dat het hoofddoel van interne audit is: het management *assurance* (zekerheid) geven over de *interne controlesystemen en procedures* binnen het bedrijf. Interne audit focust zich daarom voornamelijk op het systematisch en disciplinair evalueren van de effectiviteit van interne controlesystemen. Dit is eigenlijk ook wat de theorie zegt. Drie geïnterviewden merken op dat dit niet alleen geldt voor controlesystemen in het verleden of vandaag. Er wordt ook nagegaan wat er in de toekomst eventueel fout kan gaan. Dit is volgens deze drie heel belangrijk. Hierdoor kunnen reeds op voorhand maatregelen genomen worden. Ook kunnen er zo interne controlesystemen naar de toekomst toe ontwikkeld worden door het stimuleren, ondersteunen of faciliteren van de implementatie van controlepunten.

Daarnaast heeft de interne auditor een *consulting* rol en dient hij advies te geven aan het management zodat de werking van de interne controle bevorderd en verbeterd kan worden. Op deze manier kunnen interne auditors volgens de geïnterviewden toegevoegde waarde creëren voor de onderneming.

Uit de interviews blijkt ook dat de laatste jaren meer en meer het *risicokarakter* naar boven komt. De ondernemingen verlangen immers dat risico's op een degelijke manier geïdentificeerd, gemanaged en behandeld worden zodat er zo weinig mogelijk non-business risk aanwezig is binnen het bedrijf.

Tenslotte valt op dat ook de '*coaching*' rol (zoals één van de auditors dit noemt) van de interne auditor toeneemt. Interne audit is voortdurend op zoek naar 'best practices'. Op deze manier kan de interne auditor ondersteuning geven en de beste praktijken tussen de verschillende filialen van het bedrijf uitwisselen. De interne auditor beschikt immers over een geschikte positie om goede ideeën op te pikken in het ene filiaal en te implementeren in andere filialen. Zo kunnen onder meer standaarden binnen de verschillende filialen bijgewerkt worden. Enkele auditors zeggen zelfs 'awareness & education' te geven omdat blijkt dat veel mensen binnen het bedrijf nog niet voldoende op de hoogte zijn van wat interne controle en risico's omvatten. Dit houdt in dat de interne auditor tijdens één of enkele sessie(s) educatieve informatie geeft over bijvoorbeeld: risico's, goede interne controle en bedrijfsprocessen. Op deze manier worden de medewerkers van het bedrijf op de hoogte gebracht van processen en controles. Andere auditors maken gebruik van hun uitgebreide bagage over mogelijke potentiële risico's. Ze zien al de filialen van het bedrijf en stellen regelmatig risico's in een filiaal vast. Dit kan gebruikt worden om het filiaal dat geauditeerd wordt bewust te maken van risico's waaraan het zelf niet gedacht had.

7.2.2 Soorten audits

Één van de onderzoeksvragen van deze verhandeling is: welk soort controles vallen binnen het takenpakket van de interne auditor. Die vraag wordt in deze paragraaf behandeld. In dit verband is het interessant op te merken dat reeds bij het bestuderen van de verschillende corporate governance charters opviel dat één charter werkelijk de taken van de interne auditor opsomt. Verder is in figuur drie voor elke onderzochte onderneming weergegeven welke audits er worden uitgevoerd.

Figuur 3: De soorten audits uitgevoerd door de verschillende ondervraagden

Soort audit Bedrijf	<u>Operationeel</u>	<u>Financieel</u>	<u>Compliance</u>	<u>IT-audit</u>
Elia	X	X		
Agfa-Gevaert	X	/	X	
UCB	X	/	X	
Bekaert	X	/	X	
Tessenderlo Chemie		X	X	X
Deceuninck	X	/	X	
Inbev	X	X	X	X
Recticel	X	X	X	X
Umicore	X	/	X	
Ter Beke	X	X	X	
Roularta	X		X	

Wat betreft operationele, financiële en compliance audits zeggen telkens tien auditors deze audits uit te voeren (zie "X" in figuur drie). Vijf van de tien auditors die financiële audits doen, merken wel op dat deze slechts in beperkte mate worden toegepast binnen interne audit (dit wordt in figuur drie aangetoond door "/"). Net zoals in de literatuur reeds vermeld werd is er volgens enkele ondervraagden de laatste jaren ook een duidelijke evolutie in de afname van de financiële audits binnen de interne auditfunctie. Het blijft altijd nog wel financieel, maar interne audit gaat steeds vaker ook andere richtingen uit. De nadruk ligt op operationele en compliance audits. Financiële audits behoren immers ook tot het werkingsgebied van de bedrijfsrevisoren.

Daarnaast beweren drie ondervraagden dat de manier van werken binnen interne audit veel veranderd is de laatste vijf jaar. Interne audit spitst zich volgens hen meer en meer toe op IT. Dit komt eveneens overeen met wat in de theorie verwacht werd. Vooral in de grote bedrijven wordt het IT-profiel van de mensen en hun toegangsrechten steeds belangrijker.

Vervolgens worden er door sommige auditors audits uitgevoerd in verband met special reviews van het management of fraude. Ook kan de interne auditor betrokken worden bij overnames of investeringsprojecten. Zij kennen het bedrijf immers meestal goed en zitten in een goede positie om informatie te leveren over het bedrijf. Dit gebeurt echter in mindere mate.

In de literatuurstudie werd opgemerkt dat de interne auditor niet voldoende tijd besteed aan 'the tone at the top', managementcontrole en beloningssystemen. Dit wordt ook vastgesteld binnen de Belgische beursgenoteerde bedrijven. Er is slechts één interne auditor die managementaudits

uitvoert of zich bezighoudt met 'the tone at the top'. Hierbij wordt onder andere de control environment beoordeeld: hoe effectief is de organisatiestructuur, hebben de mensen policies en procedures, hoe effectief is de organisatie, hoe staan de mensen tegenover interne controle, hoe staan de mensen tegenover fraude enzovoort. Als er een goede managementstijl, goede operating en integriteit van de mensen is, dan weet deze auditor dat de onderliggende bedrijfsprocessen ook goede adequate interne controles hebben. Wanneer 'the tone at the top' negatief is dan weet de auditor dat er fraude is binnen de firma. Hij doet daarom wereldwijd assessments over die 'tone at the top' om na te gaan of er een adequate organisatiestructuur is. Daarnaast wordt er door slechts één interne auditor audit in verband met beloningssystemen uitgevoerd. Enkele auditors merken op dat deze controles binnen het werkingsgebied van de wettelijk aangestelde externe auditor valt.

7.3 Het interne auditcharter

7.3.1 Kenmerken van het charter

In deze paragraaf worden de kenmerken van het interne auditcharter behandeld. In elke onderzochte onderneming werd een intern auditcharter opgesteld. Het interne auditcharter is een duidelijke en formele omschrijving van de rechten en plichten van de interne auditor. Dit is van groot belang. Volgens de meerderheid van de ondervraagden is het vooral een 'cushion' (d.i. to protect a person or thing from the harmful effects of something) voor als er eventueel conflicten zouden zijn. Zo stellen drie auditors dat ze één of twee keer hebben meegemaakt dat de interne audit niet de nodige documenten ter beschikking kreeg. In dit geval kan de interne auditor hiervan melding maken bij de voorzitter van het auditcomité. Er wordt dan beroep gedaan op het interne auditcharter en er kan door het auditcomité druk gezet worden. Op deze manier kan de interne auditor toch de nodige informatie verschaffen. Bij problemen kan er beroep op het charter gedaan worden en vormt het dus een bescherming. Het is een belangrijk document, het moet er zijn, maar mag volgens enkele auditors niet overschat worden in de dagdagelijkse uitvoering van de interne audit. Het auditcharter gaat meer over corporate governance. Het bevat vooral principes die een ruggesteun zijn voor de interne audit.

Nagenoeg alle geïnterviewden stellen dat het interne auditcharter een standaarddocument en dus vrij klassiek is. Bovendien is het kort en bestaat het maximum uit drie of vier pagina's. Steeds vaker worden er volgens de ondervraagden ook inspanningen gedaan om het charter te communiceren naar de verschillende domeinen van het bedrijf. Dit draagt bij tot de bewustwording van wat interne audit inhoudt. Aspecten die over het algemeen worden opgenomen in het interne auditcharter zijn:

- Mission statement zoals: de doelstellingen en de rol van interne audit, de scope van het werk (het werkingsgebied), de manier van aanpak en hoe de interne auditor zich dient te organiseren naar planning toe, naar rapporten toe en wat de timing is waarin de rapporten dienen opgeleverd te worden (de auditapproach).
- Accountability: waar de interne afdeling verantwoordelijk voor is en wat de verantwoordelijkheden zijn van alle mensen binnen het bedrijf. Interne controle is niet enkel de verantwoordelijkheid van audit maar van iedereen. Het business line management blijft verantwoordelijk voor interne controle..
- Onafhankelijkheid en rapporteringslijnen.
- Verantwoordelijkheden
- Authorities: wat de interne audit mag doen en tot welke domeinen men toegang heeft tijdens een interne auditopdracht. Alsook wat interne audit niet kan doen in contradictie met de interne auditfunctie.
- Professional Standards of audit practice: interne auditors moeten voldoen aan de standards van het IIA.

Daarnaast zijn er nog enkele andere aspecten die in sommige charters werden opgenomen:

- Het budget. De diensten van interne audit worden ook niet doorgerekend. Interne audit valt onder corporate headquarters en er is dus een budget voor interne audit.
- In een zevental charters werd ook de relatie met de bedrijfsviseur of externe auditor opgenomen. Dit kwam voor bij de kostenvoordeelrelaties tussen interne en externe audit. De interne auditor dient in dat geval toe te zien op de externe auditfees. Daarnaast werd bij partnership relationships en enkele gedeelde samenwerkingsrelaties in het charter opgenomen dat de interne auditor de planning en rapporten van de externe auditor dient te raadplegen.

7.3.2 Beoordeling van het charter door het auditcomité

Een volgende onderzoeksvraag omvat de goedkeuring en regelmatige beoordeling van het interne auditcharter door het auditcomité. Practice Advisory 2060-2 raadt de goedkeuring en jaarlijkse beoordeling van het interne auditcharter door het auditcomité aan. Uit eerder uitgevoerd onderzoek blijkt dat deze twee vereisten slechts in enkele auditcomité charters worden opgenomen.

Binnen alle onderzochte Belgische ondernemingen werd er een intern auditcharter opgesteld door de interne afdeling. Hoewel geen enkel auditcomité charter dit vereist, werd elk charter onafhankelijk goedgekeurd en ondertekend door alle leden van het auditcomité (zie figuur vier).

Uit het praktijkonderzoek van deze verhandeling blijkt eveneens dat geen enkel auditcomité charter een clause bevat die zegt dat het interne auditcharter periodiek beoordeeld dient te worden door het auditcomité. Toch worden (slechts) vier charters volgens de ondervraagden (twee)jaarlijks geëvalueerd door het auditcomité. Als er wisselende noden of vragen zijn in verband met interne audit wordt het charter ook aangepast. De overige geïnterviewden (zeven) getuigen dat de laatste beoordeling en/of aanpassing gemiddeld vijf jaar geleden plaatsvond. Twee van deze laatste merken wel op dat de evaluatie van het interne auditcharter door het auditcomité één van de agendapunten voor 2008 is. Dit wordt in figuur vier aangeduid door middel van "T". Het auditcharter wordt in deze twee bedrijven regelmatig om de vijf jaar beoordeeld door het auditcomité. Na iedere aanpassing of verbetering wordt het charter opnieuw formeel goedgekeurd door het auditcomité. In de figuur hieronder is een overzicht van de beoordeling door het auditcomité weergegeven.

Figuur 4: De organisatie rond het interne auditcharter

<u>Charter</u>	<u>Intern auditcharter opgesteld</u>	<u>Intern auditcharter goedgekeurd</u>	<u>Clause dat het charter beoordeeld moet worden</u>	<u>Intern auditcharter wordt beoordeeld</u>
Bedrijf				
Elia	X	X		X (jaarlijks)
Agfa-Gevaert	X	X		
UCB	X	X		X (jaarlijks)
Bekaert	X	X		
Tessenderlo Chemie	X	X		T
Deceuninck	X	X		X (jaarlijks)
Inbev	X	X		
Recticel	X	X		
Umicore	X	X		T
Ter Beke	X	X		
Roularta	X	X		X ((twee)jaarlijks)

Enkele redenen voor aanpassing van het interne auditcharter binnen de ondervraagde bedrijven zijn:

- De interne audit ging een andere koers volgen: meer risk-based auditing en minder financieel gefixeerd. Het charter moest dus uitgebreid worden omdat het een te grote financiële focus had.
- Structurele veranderingen zoals een nieuw bedrijf.
- Meer accenten op corporate governance. Zoals bij de invoering van de Code Lippens.

- Verandering in de samenstelling van de leden van het auditcomité. In dit geval moeten er ook andere mensen zijn die het charter ondertekenen.
- Verandering in de interne audit zelf, als er iemand anders interne auditor wordt.
- Verandering in de scope. Scope verruiming van de taken van de interne auditfunctie die dienen te worden goedgekeurd door het auditcomité.
- Evolutie in de externe markt zoals wettelijke wijzigingen.
- Het formaliseren van het charter voor een betere communicatie van het charter naar alle topmanagers van de Groep.

Twee interne auditafdelingen worden om de vier à vijf jaar onderworpen aan een externe audit. Hierbij wordt onder andere nagegaan of de interne auditafdeling gezond is en wat het statuut is (quality assurance review). Na aanpassing of verbetering hiervan moest het interne auditcharter formeel opnieuw goedgekeurd worden door het auditcomité. Één interne auditor stelt dat het bedrijf in de toekomst van plan is een externe audit over de interne auditafdeling te laten uitvoeren.

Ondanks de beperkte beoordelingen van het auditcharter door het auditcomité zijn de interne auditors over het algemeen tevreden over de inhoud van het charter (negen). Ze vinden dat het charter voldoende ruim is om hun werk goed te kunnen uitvoeren. Twee auditors zijn echter van mening dat het interne auditcharter geüpdatet zou moeten worden. Volgens één auditor zou er in het charter bijvoorbeeld een passage opgenomen moeten worden over IT en de risicoanalyse die hij jaarlijks uitvoert. In het huidige charter wordt daar immers nog niks over gezegd. En dit terwijl het IT- en risicoaspect de laatste jaren binnen het bedrijf en de interne audit aan belang hebben toegenomen. Alle ondervraagden zeggen wel dat, wanneer zou blijken dat het charter aan verbetering toe is, een beoordeling en een eventuele aanpassing geen probleem zou mogen zijn.

7.4 De positionering en rapportering van de interne auditafdeling

Vervolgens worden de positionering en rapportering van de interne auditafdeling binnen de onderneming behandeld. In onderstaande *figuur* worden de rapporteringslijnen van de interne audit binnen de Belgische ondernemingen naar het auditcomité, de CEO en de CFO weergegeven.

Figuur 5: De rapporteringslijnen vanuit de interne afdeling

<u>Rapportering</u>	<u>Auditcomité</u>	<u>CEO</u>	<u>CFO</u>
Bedrijf			
Elia	Functioneel	Administratief	Organisatorisch
Agfa-Gevaert	Functioneel	Administratief	
UCB	Functioneel	Functioneel	Administratief
Bekaert	Functioneel		Administratief
Tessenderlo Chemie	Functioneel		
Deceuninck	Functioneel		
Inbev	Functioneel		Administratief
Recticel	Functioneel	Administratief	
Umicore	Functioneel	Administratief	
Ter Beke	functioneel	Administratief	
Roularta	Functioneel	Administratief	

7.4.1 Rapportering naar het geauditeerde domein

Voordat het definitieve rapport van de interne audit wordt opgesteld, worden de bevindingen en de aanbevelingen van de interne audit in de meeste bedrijven eerst meegedeeld aan het geauditeerde domein. Het geauditeerde domein heeft hier eigenlijk niet veel over te zeggen en moet zich over het algemeen neerleggen bij de besluiten van de auditor. Toch mogen er wel opmerkingen gemaakt worden. Hier kan de interne auditor dan rekening mee houden. Pas hierna wordt er een definitief rapport opgesteld en uitgestuurd. De geauditeerde krijgt eveneens een kopie van het definitieve rapport.

7.4.2 Rapportering naar het auditcomité

Wat betreft de positionering van de interne afdelingen in de onderzochte ondernemingen werd gevraagd aan wie de interne auditor rapporteert. In tegenstelling tot het Nederlands onderzoek dat besproken werd in de literatuurstudie, is er in alle onderzochte ondernemingen een auditcomité aanwezig. In iedere onderneming wordt er functioneel gerapporteerd naar de leden van dit auditcomité. Zij dienen immers in functie van hun toezichhoudende taak op de hoogte te worden gebracht van de bevindingen en de aanbevelingen die de interne audit vastgesteld en geformuleerd

heeft. Daarom worden tijdens de vergaderingen van het comité onder andere de auditrapporten meer in detail besproken en toegelicht door de interne auditor. In drie van de ondervraagde bedrijven krijgen de leden van het auditcomité (en de CEO) eveneens een individueel auditrapport na iedere auditopdracht.

7.4.3 Rapportering naar de Chief Executive Officer

Daarnaast zeggen zes ondervraagden dat er administratief gerapporteerd wordt naar de Chief Executive Officer (CEO). Één interne auditor zegt, net zoals naar het auditcomité, functioneel te rapporteren naar de CEO. Vier auditors vermelden niet specifiek dat er gerapporteerd wordt aan de CEO. Er werd daarom aan die personen gevraagd of er eveneens aan de CEO gerapporteerd wordt. Hieruit blijkt dat de CEO altijd wel een kopie van de auditrapporten krijgt. Ofwel omdat de (individuele) auditrapporten door de interne auditor aan de CEO bezorgd worden, ofwel 'onrechtstreeks' omdat de CEO als gast uitgenodigd wordt op de vergaderingen van het auditcomité. De CEO moet als 'baas' van de onderneming op de hoogte blijven van wat er zich binnen het bedrijf afspeelt.

7.4.4 Rapportering naar de Chief Financial Officer

Tenslotte rapporteren drie auditors administratief aan de Chief Financial Officer (CFO). Ook hier werd specifiek gevraagd aan de andere auditors of de bevindingen en aanbevelingen van de interne audit gemeld worden bij de CFO. In de meeste gevallen krijgt de CFO een kopie van de rapporten. Meestal doordat de CFO eveneens als gast uitgenodigd wordt op de bijeenkomsten van het auditcomité.

7.4.5 Onafhankelijkheid van de interne auditor

De rapportering naar de CFO is volgens mij binnen geen enkele onderneming een hindernis voor de onafhankelijkheid van de interne auditors. De positionering van de interne afdeling bevindt zich hoog genoeg in het organogram van de ondernemingen. Daarnaast blijven de primaire en belangrijkste rapporteringslijnen die naar het auditcomité (en/of de CEO). Bovendien komt overleg met het auditcomité frequent voor (zie paragraaf 2.4.1). Rapportering naar de CFO gebeurt vooral omwille van organisatorische redenen zoals het goedkeuren van bijvoorbeeld budgetten, onkosten of vakantiedagen. De CFO moet daarom op de hoogte blijven van het doen en laten van de interne audit. Één auditor zegt omwille van organisatorische redenen te rapporteren aan de Director van Human Resources voor bijvoorbeeld het goedkeuren van onkosten.

De onafhankelijkheid van de interne auditor wordt enerzijds gegarandeerd door het feit dat de interne audit rechtstreeks rapporteert aan het auditcomité. Anderzijds heb ik het gevoel dat de ondervraagden over het algemeen 'carte blanche' krijgen om te auditen wat ze willen. Er wordt niet opgelegd wat ze absoluut niet mogen bekijken. Als de interne auditor denkt dat er een probleem is, dan gaat hij er gewoon voor. Daarnaast merken enkele ondervraagden op dat onafhankelijkheid gestimuleerd wordt door hun manier van werken en hun approach om end-to-end processen te auditen. Ze gaan bijgevolg altijd volledige processen proberen te auditen. Ook hebben de Belgische interne auditors geen beslissingsbevoegdheid in verband met de te auditeren domeinen.

7.5 De communicatie tussen interne auditor en het auditcomité

7.5.1 De vergaderingen van het auditcomité

In deze paragraaf wordt de aanwezigheid van het hoofd van interne audit op de vergaderingen van het auditcomité besproken. Jaarlijks wordt in alle onderzochte bedrijven de interne auditor uitgenodigd op een bijeenkomst van het auditcomité voor de bespreking van het interne auditplan voor de volgende periode. De interne auditor geeft dan een voorstel van het auditplan aan het auditcomité. Het auditcomité behandelt dit voorstel, stuurt indien nodig het plan bij en keurt het auditplan goed. Daarnaast zijn er tussentijds ook opvolgingsrapporteringen naar het auditcomité toe.

Tijdens de auditcomités worden naast de auditplanning onder andere volgende items behandeld:

- Een overzicht van de stand van zaken: de status van de auditopdrachten en de rapporten, een samenvatting van de problemen die zijn vastgesteld, een rapportering van de activiteiten per regio en per type audit enzovoort.
- De risicoanalyse. De auditcomités in de Belgische ondernemingen staan meer open voor de bespreking van risico's met de interne auditor.
- Belangrijkste (high impact) bevindingen en generieke conclusies op basis van deze bevindingen.
- Resources.
- Strategie wanneer bijvoorbeeld bepaalde wijzigingen moeten worden doorgevoerd.
- Onkosten en opleidingen.

Figuur 6: De communicatie tussen de interne auditor en het auditcomité

<i>Rapportering</i>	<i>Aantal bijeenkomsten met het auditcomité</i>	<i>Discreet overleg met de leden van het auditcomité</i>
Bedrijf		
Elia	3 à 4	Nee
Agfa-Gevaert	Minimum 4	Nee
UCB	3 à 4	Ja
Bekaert	2	Nee
Tessenderlo Chemie	3 à 4	Nee (maar wenselijk)
Deceuninck	Minimum 4	Nee
Inbev	Minimum 4	Ja
Recticel	2 à 3	Ja (jaarlijks)
Umicore	Minimum 4	Ja (twee keer per jaar)
Ter Beke	2 à 3	Nee
Roularta	4	Nee

In acht van de elf bestudeerde corporate governance charters komt de communicatie tussen de interne audit en het auditcomité aan bod. Één charter vermeldt zonder meer dat de interne auditor regelmatig dient te worden uitgenodigd op de vergaderingen van het auditcomité. Daarnaast dienen zes interne auditors volgens het corporate governance charter, minstens tweemaal per jaar te vergaderen met het auditcomité. Tenslotte vereist één charter dat de interne auditor minstens éénmaal per jaar een bespreking heeft met het auditcomité. In dit verband komt het laatste corporate governance charter niet overeen met de aanbevelingen van de Lippens code. Deze Code raadt immers aan dat in beursgenoteerde ondernemingen per jaar minstens twee bijeenkomsten zijn tussen de interne auditor en het auditcomité.

Uit de gesprekken blijkt echter dat iedere interne auditor minstens tweemaal per jaar wordt uitgenodigd op de vergaderingen van het auditcomité. Dit wil zeggen dat in werkelijkheid in iedere onderneming voldaan wordt aan de aanbevelingen van de Lippens Code. Één interne auditor rapporteert jaarlijks tweemaal aan het auditcomité. Twee ondervraagden zeggen dat de interne audit twee tot drie keer per jaar één van de agendapunten op het auditcomité is. Vier interne auditors worden drie tot vier keer uitgenodigd op het auditcomité. Tenslotte verklaarden vier geïnterviewden dat ze jaarlijks minimum vier rapportages doen aan het auditcomité. Ze worden verwacht elk auditcomité bij te wonen en dat kan soms zelfs uitlopen tot zes of tien vergaderingen per jaar. Hieruit kan bijgevolg afgeleid worden dat de Belgische interne auditor heel regelmatig overleg heeft met de leden van het auditcomité. Figuur zes vat het aantal bijeenkomsten tussen interne audit en auditcomité samen.

7.5.2 Discreet overleg tussen interne auditor en de leden van het auditcomité

Practice Advisory 2060-2 raadt eveneens discrete en vertrouwelijke bijeenkomsten aan tussen het hoofd van interne audit en het auditcomité voor de bespreking van gevoelige kwesties. Discreet en vertrouwelijk overleg bevordert immers de communicatie tussen beide partijen. Tijdens deze bijeenkomsten zijn er geen andere leden van de organisatie aanwezig. Uit Nederlands onderzoek blijkt echter dat in Nederland slechts in een beperkt aantal bedrijven discreet overleg tussen het auditcomité en de interne audit voorkomt. Uit figuur zes (op de vorige pagina) kan deze conclusie ook voor België getrokken worden. Volgens één ondervraagde interne auditor heeft hij jaarlijks een privé-sessie met de leden van het auditcomité. Een andere zegt zelfs tweemaal per jaar enkel contact te hebben met enkel het auditcomité. In het corporate governance charter van dit bedrijf wordt ook vermeld dat het auditcomité tweemaal per jaar discreet dient samen te komen met de interne auditor. Daarnaast vermelden twee van de elf bestudeerde corporate governance charters dat het auditcomité de mogelijkheid heeft om discreet overleg te plegen met de interne auditor. Uit de interviews blijkt echter dat discreet overleg in deze twee organisaties niet voorkomt.

Vervolgens getuigt één interne auditor dat in zijn onderneming het overleg altijd discreet en vertrouwelijk is. Wanneer tijdens de vergadering van het comité de bespreking van de interne audit op de agenda komt, gebeurt dit meestal op het einde in een one-on-one meeting tussen interne audit en de leden van het auditcomité. Overleg in verband met interne auditonderwerpen worden dan strikt en face-to-face overgedragen.

Tenslotte verklaart een andere interne auditor dat er tijdens het auditcomité 'gasten' uitgenodigd kunnen worden zoals de CEO of de CFO. Van deze personen wordt echter verwacht dat ze de bijeenkomst verlaten wanneer kwesties in verband met interne audit besproken worden die de onafhankelijkheid kunnen aantasten.

Volgens de overige interne auditors is er dus geen discreet en vertrouwelijk overleg tussen de interne audit en de leden van het auditcomité. Tijdens de vergaderingen van het auditcomité zijn immers meestal ook andere leden van de organisatie aanwezig zoals: de CEO, de CFO, de bedrijfsrevisor, Group Controller en Group Treasurer. Slechts één van deze auditors geeft toe dat er werkelijk behoefte is aan de mogelijkheid om in afwezigheid van het management te beraadslagen.

Al de gehoorde personen zeggen wel direct toegang te hebben tot de voorzitter van het auditcomité. Ook dit wordt in vier van de onderzochte corporate governance charters duidelijk gemaakt. Wanneer de interne auditor oordeelt dat bij gevoelige problemen of vaststellingen het nodig zou zijn, kan hij zich dus rechtstreeks tot de voorzitter van het comité richten en eventueel discreet overleg vragen buiten de organisatie. Dit komt volgens de meeste ondervraagden echter

niet regelmatig voor. Slechts enkelen bevestigen dat ze van deze mogelijkheid in de realiteit al gebruik hebben 'moeten' maken. Voorbeelden hiervan zijn: moeilijke audits, personeelsleden die bepaalde informatie niet ter beschikking stellen of overnames. Op die manier moet er niet gewacht worden op een volgende bijeenkomst van het auditcomité en kunnen de leden van het auditcomité eventueel onmiddellijk samengeroepen worden om zo tot een oplossing te komen. Daarnaast heeft elke interne auditor direct contact met de voorzitter van de raad van bestuur. Dit contact gebeurt echter altijd via de voorzitter van het auditcomité die het belangrijkste aanspreekpunt is voor de interne auditor. Alle ondervraagden zijn over het algemeen tevreden over de communicatie met het auditcomité.

7.6 De relatie tussen interne auditor en externe auditor

Vanuit theoretisch standpunt dient de externe auditor, die de financiële positie van de onderneming controleert, rekening te houden met de planning en rapporten van de interne auditor. Volgens Richards (2003) bestaan er vier typen van samenwerkingsrelatie tussen de interne en de externe auditor: geen samenwerking, kostenvoordeel samenwerking, gedeelde samenwerking en partnership relationship. Aan de hand van de gesprekken met de verschillende auditors, werd nagegaan welke soort van samenwerkingsrelaties er binnen de onderzochte Belgische ondernemingen voorkomen. Figuur zeven bevat een overzicht van de situaties die in België voorkomen.

Figuur 7: Het type van samenwerkingsrelatie tussen de interne auditor en de bedrijfsrevisor

Relatie Bedrijf	<u>Geen relatie</u>	<u>Kostenvoordeel relatie</u>	<u>Gedeelde samenwerking</u>	<u>Partnership relationship</u>
Elia	X		/	
Agfa-Gevaert				X
UCB		X		X
Bekaert		X		
Tessenderlo Chemie			X	/
Deceuninck	X		/	
Inbev			X	
Recticel			X	
Umicore			X	/
Ter Beke			X	
Roularta			X	/

7.6.1 Geen samenwerkingsrelatie

Twee ondervraagden zeggen dat de planning en de resultaten van de interne auditor één of twee keer per jaar overgebracht worden naar de externe auditor. De externe auditor bekijkt de planning en resultaten om bijvoorbeeld na te gaan wat de interne auditor geauditteerd heeft. Deze documenten bevatten immers een schat aan informatie (bijvoorbeeld interne groepsregels) die niet altijd gekend is door de externe auditor. Op die manier is de externe auditor beter geïnformeerd. Dit wordt in figuur zeven aangetoond door “/”.

Toch worden de verschillende audits niet op elkaar afgestemd en dupliceert de externe auditor regelmatig wat de interne auditor reeds gedaan heeft. Deze twee interne auditors zijn van mening dat er niet voldoende samenwerking en afstemming is tussen de interne en de externe audit. Ze zijn er van overtuigd dat samenwerking en afstemming tussen interne en externe audit gezond is voor de werking van de audit en voor de onderneming.

Volgens één van deze interne auditors moet samenwerking uitgaan van de externe auditor omdat deze meer onafhankelijk is. De externe auditor moet echter vertrouwen krijgen in het werk van de interne audit. Er moet een vertrouwensrelatie worden opgebouwd tussen interne en externe auditor en dit is volgens hem niet evident. De laatste jaren ziet hij wel evolutie in het contact

tussen de twee partijen door onder andere het bezorgen van het interne auditplan aan de externe auditor. Een goede relatie is belangrijk omdat de interne auditor het bedrijf beter kent. Bovendien veranderen de externe auditors over het algemeen om de drie of vier jaar.

De andere auditor merkt eveneens op dat samenwerking wenselijk is. Bijgevolg streven de interne en de externe auditor naar samenwerking en goede communicatie in de toekomst. De twee partijen zijn dan ook aan het kijken in hoeverre bepaalde zaken eventueel kunnen worden overgenomen door de interne auditor zodat de externe auditor het niet allemaal moet overdoen. Dit zit voor het moment echter nog in een beginperiode. Op de dag van vandaag bestaat er dus nog geen echte samenwerking of afstemming. De reden hiervoor is volgens de auditor vooral het feit dat de interne en de externe audit niet helemaal dezelfde approach en manier van werken (zoals structurering en informatieverzameling) hebben. Daarnaast is opvallend dat deze interne auditor geen risicomodel gebruikt bij het vastleggen van de te auditeren domeinen. Anderzijds heeft de externe auditor een heel grote verantwoordelijkheid. Wanneer de externe auditor éénmaal voldoende vertrouwen heeft in de manier waarop alles bekeken wordt door de interne audit kunnen de twee audits beter op elkaar afgestemd worden. Bijgevolg zal de externe auditor niet meer zo vaak dupliceren.

7.6.2 Kostenvoordeel samenwerkingsrelatie

In twee bedrijven worden er in het kader van kostenreductie in verband met externe auditfees intensief bepaalde externe auditactiviteiten uitgevoerd door de interne auditor. Deze activiteiten omvatten bijvoorbeeld: een beperkt aantal eindejaarsinventariscontroles of een volledige financiële audit bij bepaalde entiteiten waar geen statutaire auditverplichting bestaat.

7.6.3 Gedeelde samenwerkingsrelatie

Uit zes gesprekken met de getuigen blijkt dat er gesproken zou kunnen worden van een gedeelde samenwerking. De interne auditors verklaren dat ze bij de auditplanning of voor aanvang van de auditopdracht de rapporten van de externe auditors onder ogen nemen. Op die manier stemt de interne auditor zijn werkzaamheden af op die van de externe auditor en voorkomt hij dat hij auditeert wat de externe auditor reeds geauditeerd heeft. De interne auditor volgt dan meestal eveneens de aanbevelingen van de externe auditor in verband met interne controle op. Ze hebben een duidelijk zicht op wat de externe auditor gaat auditeren en geauditeerd heeft. Sommigen nemen zelfs deel aan de vergaderingen waar dit besproken wordt en vinden dat de communicatie heel goed verloopt. Het raadplegen van de externe auditplanning en rapporten werd in drie van interne auditcharters opgenomen.

Daarnaast zeggen drie ondervraagden dat ze regelmatig contacten hebben met de externe auditor om zoveel mogelijk overlap te vermijden. Het is immers niet de bedoeling dat de auditors elkaars werk overdoen. De externe auditor beroept zich daarom op een kopie van het auditplan en van de verslagen van de interne auditor. In sommige omstandigheden vraagt de externe auditor aan de interne auditor hulp te bieden aan de externe auditor. Dit gebeurt slechts in beperkte mate. In figuur zeven dit aangetoond door middel van “/” in de kolom van partnership relationship. De externe auditor gebruikt dan de resultaten van de interne auditor zodat hij die controles niet meer zelf moet doen. Wat de externe auditor volgens één auditor eigenlijk echt doet, is de risicoanalyse en interne audit integreren in zijn eigen risicoanalyse. De externe auditor heeft veel interne regels en quality requirements. In feite kunnen ze het werk en de producten van de interne auditor niet zomaar officieel gebruiken. Wanneer de externe auditor een bepaald domein of proces in verband met interne controle gaat auditeren kan het voorkomen dat hij eerst contact opneemt met de interne auditor om van hem informatie te krijgen zodanig dat hij minder moet bewerken en minder tijdverlies heeft.

7.6.4 Partnership relationship

In twee gevallen zou er gesproken kunnen worden van een ‘partnership relationship’. Één auditor verklaart dat tijdens de interne auditplanning de externe audit besproken wordt en dat de externe auditor hierover zijn goedkeuring dient te geven. Voor elke auditopdracht contacteert de interne auditor de externe auditor. Tijdens deze contacten wordt onder andere besproken of er bepaalde issues zijn die de interne auditor specifiek moet nakijken, of er bepaalde issues zijn die de externe audit door tijdsgebrek niet voldoende heeft kunnen uitdiepen enzovoort. De samenwerking verloopt hier vrij goed. Zo zullen de auditors niet tweemaal hetzelfde auditeren. Een audit moet immers toevoegde waarde bieden aan de organisatie (en ook wel aan de geauditeerde). Een auditor is ook niet de meest welkom persoon. Door twee keer hetzelfde te doen kan de irritatie nog groter worden en is er geen toegevoegde waarde. De partner van de externe audit zit al een tijdje in dit bedrijf. Hierdoor kan de goede relatie ook verklaard worden.

Een tweede auditor zegt dat er wereldwijde nauwe afspraken zijn en frequent communicatie is met de externe auditor. Er zijn regelmatig contacten waarbij afstemming tussen de interne en de externe audit plaatsvindt. De externe auditor stemt zijn planning af op die van de interne auditor. Ook de interne auditor vraagt bij elke auditopdracht het externe auditrapport op om zo duplicatie te vermijden. Daarnaast heeft de interne auditor de verantwoordelijkheid voor het verminderen van de auditfees.

7.7 Het jaarlijks interne auditplan

Ieder jaar wordt er binnen elke onderzochte onderneming door de interne auditor een auditplan opgesteld. Dit jaarlijks auditplan dient te worden goedgekeurd door de leden van het auditcomité. Belangrijke onderwerpen in dit auditplan zijn onder andere: bepaling van de te auditeren domeinen, bepaling van de tijdsbudgetten en samenstelling van het auditteam. Dit zijn dan ook de onderzoekspunten van het empirisch onderzoek in verband met het jaarlijks interne auditplan.

De interne auditopdrachten die in het jaarlijks plan zijn opgenomen worden in alle onderzochte Belgische ondernemingen vooraf aangekondigd. Daarnaast gebeurt er na iedere auditopdracht ook een follow up van de opdracht. Gemiddeld gebeurt dit na een periode van een half jaar. Hierbij wordt nagegaan of de geauditeerde filialen de actiepunten werkelijk geïmplementeerd hebben.

In enkele bedrijven wordt in het jaarlijks auditplan bijvoorbeeld 20% van de tijd van de interne auditor vrijgehouden voor speciale opdrachten. Van deze opdrachten is de interne auditor nog niet op de hoogte bij de opstelling van het auditplan. Het kan zijn dat er een overname, een acquisitie of een merger komt. In deze gevallen wordt er 'in huis' een team gevormd van verschillende competenties zoals: interne audit, juridische dienst, HR, verzekeringen en IT bijvoorbeeld.

7.7.1 De vastlegging van de te auditeren domeinen binnen de onderneming

In nagenoeg alle onderzochte bedrijven is het bepalen van de te auditeren domeinen afhankelijk van risico. Indien dit niet voor de volle honderd procent gebeurt, wordt er wel naar gestreefd om een riskbased auditplan op te stellen.

7.7.1.1 Risicobeoordeling

Alle interne auditors stellen dat ze de te controleren domeinen vaststellen op basis van de aanwezige risico's. Er zijn verschillende benaderingen van risicobeoordeling. Maar toch zijn er ook veel overeenkomsten.

Één auditor zegt jaarlijks een risk based auditplan op te stellen. Toch wordt er door deze interne auditor of een andere partij binnen het bedrijf geen specifieke risicoanalyse uitgevoerd. Er is namelijk een vast patroon dat gevolgd wordt. Grote filialen en productie-eenheden worden om het ander jaar geauditeerd. Er vindt een grote audit plaats het ene jaar, het volgende jaar is er een follow up en het derde jaar gebeurt er weer een full audit. De kleinere filialen worden over het algemeen om de twee jaar geauditeerd tenzij er redenen zouden zijn om het filiaal het volgende

jaar opnieuw te controleren. Bijvoorbeeld omdat er te veel issues waren. Bovendien is er een model van zaken die binnen de te controleren entiteiten altijd gecontroleerd worden. Safety, stock, creditcontrole en contracten zijn voorbeelden van domeinen die tijdens een auditopdracht altijd aan de orde komen.

Tijdens zo'n auditopdracht kan het wel voorkomen er bijvoorbeeld een probleem gevonden wordt waardoor bepaalde zaken verder uitgediept worden dan normaal gezien zou gebeuren. Er kan tijdens de audit bijvoorbeeld een probleem opduiken in verband met de waardering van de voorraad. Als dit zich voordoet, wordt dat spoor verder onderzocht en kan er een systeem naar boven komen dat niet goed werkt of dat onvoldoende onderhouden wordt. Ook wordt een opdracht iedere keer wel een beetje in een bepaalde richting gepushed door de resultaten van een risicoanalyse document (self assessment) dat ingevuld werd door de mensen van het te auditeren filiaal. Er zijn dus een aantal zaken die altijd bekeken worden. Maar daarnaast wordt de auditor enigszins geleid door een self assessment document en door wat er ter plaatste gevonden wordt.

In enkele andere bedrijven maken ze voor de risicobeoordeling gebruik van een audituniverse dat wordt opgemaakt door de interne auditor. In dit audituniverse worden alle filialen en hun processen opgenomen. Zie figuur acht voor een voorbeeld. Het kan voorkomen dat, ondanks het lage risico, er toch een interne audit plaatsvindt omdat het al twee jaar geleden is dat er nog eens een audit geweest is en/of omdat er een request is. Dan gebeurt er meestal een general review waarbij de interne auditor door alle processen gaat maar dit op hoog niveau dus op het financiële, marketing, aankoop, logistiek, inventory, people niveau. Ook wordt in grote lijnen nagegaan of de policies gevolgd worden. Dit zonder werkelijk echt te gaan kijken naar bepaalde kleine processen.

Figuur 8: Audituniverse

	PROCES 1	PROCES 2	PROCES 3
FILIAAL 1			
FILIAAL 2			
FILIAAL 3			

	De laatste twee jaar geauditeerd
	De laatste twee jaar niet geauditeerd
	Laag risico

Het opmaken van dit audituniverse gebeurt voornamelijk op basis van de feeling van de interne auditor. Op basis van dit universe, een eventuele self assessment, swot-analyse en input van het

management wordt een selectie gemaakt van de grootste risico's en worden de te controleren domeinen in het auditplan voorgesteld aan het auditcomité.

Een risicoanalysemodel (of toch gelijkaardig, het ene uitgebreider dan het andere) dat in veel bedrijven wordt toegepast wordt hieronder aangehaald. De risicovolle domeinen worden in dit geval vastgelegd op basis van een risk assessment.

In feite worden de verschillende entiteiten en filialen van de onderneming geklasseerd op basis van een aantal objectieve criteria. Deze objectieve criteria zijn onder ander: het omzetcijfer, het aantal personeelsleden (headcount), de hoogte van de investering, eigenaar van het filiaal, leeftijd van het bedrijf, het verkoopsvolume, het aantal plants onder het bedrijf enzovoort. Dit is dus een classificatie op organisationeel niveau. De verschillende filialen worden hierbij ingedeeld naar belangrijkheid ten opzichte van andere filialen op basis van bijvoorbeeld een schaal van één op vijf.

Daarnaast kan er een functioneel aspect voorkomen. Hiervoor wordt meestal de mening gevraagd van het topmanagement. Er is een soort van gapanalyse. Hierdoor wordt duidelijk welke processen riskant zijn en welke niet. Er is bijvoorbeeld het aankoopproces, het bankingproces of het informationtechnologie proces en de minimum controlestandaards die moeten gelden. Samen met het topmanagement wordt nagegaan of er tevredenheid is en er geen problemen zijn in de verschillende processen. Elk proces krijgt dan bijvoorbeeld een score op een schaal van één tot vijf. Deze functionele analyse wordt vervolgens gecombineerd met de analyse op organisationeel niveau. Het resultaat hiervan is een identificatie van de verschillende riskante domeinen.

Tenslotte wordt er door enkele interne auditors eveneens gebruik gemaakt van risk maps. Hierbij worden de impact en de waarschijnlijkheid van de risico's uitgezet in een grafiek.

7.7.1.2 Corporate niveau

Op globaal en corporate niveau kunnen verschillende partijen invloed hebben op het vaststellen van de te controleren domeinen. In vier van de bestudeerde ondernemingen wordt er door de interne auditor samengewerkt met een risicomanager die de voornaamste risico's uiteenzet. Één van deze risicomangers behoort effectief tot het interne auditteam. De drie andere risicomangers daarentegen maken geen deel uit van de interne afdeling en worden regelmatig gecontroleerd door de interne auditfunctie.

Daarnaast kan het voorkomen dat het topmanagement bepaalde requests heeft voor de interne audit. Het topmanagement moet immers de businessobjectieven en de strategieën uitzetten en bereiken en risico's kunnen het behalen van die objectieven verhinderen. Vijf van de ondervraagde

interne auditors zegt specifiek overleg te hebben met het management vooraleer het auditplan op het auditcomité besproken wordt. In enkele organisaties geeft de externe auditor eveneens zijn input voor het definiëren van de meest risicovolle domeinen.

Het auditcomité evalueert het auditplan en dus het voorstel van te auditeren domeinen. Het kan immers zijn dat het comité van mening is dat bepaalde domeinen eruit moeten of juist moeten worden opgenomen. Vervolgens kan het interne auditplan worden goedgekeurd door het auditcomité.

7.7.1.3 Business unit niveau

Daarnaast wordt er lokaal en op business unit niveau, enkele maanden voor aanvang van de auditopdracht, in zeven bedrijven de inbreng van het regionale managementteam van de te auditeren businessseenheid gevraagd. De interne auditor kan immers niet alle processen binnen een entiteit auditeren. Daarnaast kent ieder filiaal lokaal en elk land zijn eigen specifieke risico's door bijvoorbeeld strengere wetgeving. Daarom wordt er in deze bedrijven procesmatig ook een risicoanalyse gedaan om te kijken waar de grootste risico's aanwezig zijn. Dit gebeurt op basis van risk and control self assessments. Dit is een audittechniek die volgens de ondervraagden de laatste jaren aan belang heeft gewonnen. Het gebruik van deze techniek in de onderzochte bedrijven wordt gedetailleerd besproken in paragraaf 7.8 (Het gebruik van audittechnieken).

Bovendien maken de meeste ondervraagde auditors gebruik van een intern control questionair. Hierin worden een aantal vragen gesteld naar procedures toe om een inschatting te kunnen maken van hoe het management tegen een aantal zaken aankijkt. Deze documenten worden eveneens op voorhand opgestuurd naar de te controleren domeinen en teruggestuurd naar de interne afdeling vóór aanvang van de interne auditopdracht.

Één interne auditor zegt ook rekening te houden met de tendensen in verband met interne audit. Die tendensen worden op de jaarlijkse bijeenkomst van alle interne auditors, georganiseerd door het IIA, voorgesteld. Ieder jaar is er een thema zoals IT-audit of fraude-audit. Hierdoor worden ongeveer twee van zeven te controleren delen van de onderneming bepaald. Daarnaast wordt er ruimte gelaten voor een viertal (heel) kleine audits. Dit zijn de punctuele audits die onverwacht uitgevoerd worden en getuigen dus van heel strenge aanpak. Deze punctuele audits houden bijvoorbeeld de controle van aankoopprocessen in. Dit komt echter absoluut niet voor in de andere ondervraagde ondernemingen.

7.7.2 De bepaling van tijdsbudgetten

In deze paragraaf wordt de bepaling van tijdsbudgetten verduidelijkt. Tijdens de jaarlijkse planning van de interne auditopdrachten worden de tijdsbudgetten ingepland. De timing en de duur van de auditopdrachten worden dan vastgelegd. Dit is volgens sommige interne auditors niet evident. Vooral wanneer een domein voor het eerst gecontroleerd wordt. Keer op keer en door ervaring wordt het vastleggen van budgetten natuurlijk wel gemakkelijker. Door het op voorhand bepalen van deadlines en meetings wordt getracht de tijdsbudgetten niet te overschrijden

Het jaarplan is een formeel document, dat strikt gevolgd wordt en waar niet van wordt afgeweken. Tenzij bij uitzondering. Enkele interne auditors gaven hiervan een paar voorbeelden. De urgentie van het auditbezoek kan bijvoorbeeld belangrijk zijn. Zo kunnen er grote veranderingen zijn binnen het bedrijf: het management gaat weg of er is high turnover. In deze gevallen kan een auditopdracht die gepland was op het einde van het jaar naar het begin van het jaar verzet worden. Bij onvoldoende mensen is het immers mogelijk dat de interne controle verzwakt. Ten tweede kan er een grote verandering van een proces plaatsvinden binnen de firma door onder andere de implementatie van een nieuw systeem of nieuwe wetgeving. Daarnaast kan timing belangrijk zijn bij een beperking van mensen in het geval van een financiële closing. De interne audit kan dan niet aanwezig zijn omdat er niet voldoende mensen zijn. In dit geval kan de audit vertraagd worden met één of twee weken.

Alle bevroegden stellen dat het hoofd interne auditor de tijdsbudgetten bepaalt. Het management heeft regelmatig requests over de te auditeren domeinen. Op het vlak van tijdsbudgetten heeft de interne auditor over het algemeen absolute onafhankelijkheid. Bepaling van tijdsbudgetten kan van verschillende factoren afhankelijk zijn: de vroegere audits omtrent het domein, de risicoanalyse, de verwachte duur van de audit, ervaring enzovoort. De meeste auditors kunnen per maand een gemiddeld cijfer plakken op het aantal auditopdrachten die worden uitgevoerd. Enkele auditors zeggen dan ook dat er per maand 'in regel' een bepaald aantal auditopdrachten afgehandeld moeten worden.

Slechts drie interne auditors antwoorden dat het management in bepaalde mate invloed heeft op het tijdsaspect van de interne auditopdrachten. Één interne auditor stelt dat het management regelmatig zijn mening uit over tijdsbudgetten. Dit met het vooruitzicht efficiëntie te optimaliseren en kosten te beperken. Volgens een andere auditor zijn er altijd gedetailleerde discussies rond de bepaling van tijdsbudgetten en de timing van auditopdrachten. Wanneer er bijvoorbeeld problemen zijn vastgesteld, moeten deze door de interne audit zo snel mogelijk ingepland worden. Nog een andere auditor beweert dat het management op zich geen invloed uitoefent op tijdsbudgetten en dat de interne audit onafhankelijk is op dit vlak. Toch kan het management bepaalde suggesties doen. Het management kan bijvoorbeeld vragen de audit één maand uit te

stellen. Redenen hiervoor kunnen zijn: een drukke periode, een transitie, een implementering van nieuwe software. De interne auditor beslist dan echter zelf wat hij hiermee doet.

7.7.3 Het interne auditteam

7.7.3.1 De grootte van het auditteam

Figuur 9: Het aantal auditors binnen het interne auditteam

<u>Auditteam</u> Bedrijf	<u>Aantal</u> <u>auditeden</u>	<u>Werknemers/</u> <u>Aantal leden</u>	<u>Balanstotaal/</u> <u>Aantal leden</u> <i>(miljoen euro)</i>	<u>Omzet/</u> <u>Aantal leden</u> <i>(miljoen euro)</i>
Ter Beke (1)	1	1800	146	327
Roularta (2)	2	1500	493	305
Deceuninck (3)	2	1600	279	331
Tessenderlo Chemie (4)	2	4050	421	314
Elia (5)	3	417	1305	244
Recticel (6)	3	3750	328	491
UCB (7)	5	2400	1911	638
Agfa Gevaert (8)	6	2187	593	547
Umicore (9)	8	1875	1039	411
Bekaert (10)	13	1577	178	167
Inbev (11)	25	3440	1148	10824

Aan het hoofd van twee onderzocht interne auditafdelingen staat de Vice-president of Internal Audit. Daaronder bevinden zich meerdere Directors of Internal Audit. In de andere ondernemingen staat een Chief Audit Executive of een Internal Audit Manager aan het hoofd van de interne auditafdeling. Uit figuur negen blijkt dat de interne auditafdelingen binnen de onderzochte bedrijven klein zijn. De cijfers laten maar het aantal auditors zien die normaal gesproken binnen de interne auditafdeling tewerkgesteld zijn. In bedrijf drie is er op dit moment één vacature voor interne auditor en in bedrijf elf zijn er vijf posities van interne auditor die niet

ingevuld zijn. De geïnterviewde interne auditor van bedrijf elf zegt dat het verloop van interne auditors hoog is en dat het bedrijf goede interne auditors niet gemakkelijk kan behouden. De voornaamste reden hiervoor is volgens hem het vele reizen.

Daarnaast willen bedrijf zes en zeven hun interne afdeling op korte termijn uitbreiden met één interne auditor. Ook volgens de twee bevroegden van deze bedrijven zijn goede interne auditors moeilijk te vinden. Een andere interne auditor zegt dat interne auditors deze functie vaak zien als een doorgroeimogelijkheid naar functies zoals financieel directeur. Bedrijf zeven heeft de intentie om het aantal medewerkers binnen de interne afdeling de komende jaren te verdubbelen van vijf naar tien personen.

Met betrekking tot het aantal interne auditors werd aan de hand van ratio's getracht een verband te zoeken met factoren zoals het totaal aantal werknemers, het balanstotaal en de jaalomzet. Er wordt immers verondersteld dat hoe groter het bedrijf, hoe meer interne controlesystemen en procedures, hoe groter het aantal interne auditors. De ratio's zijn terug te vinden in figuur negen. De algemene conclusie die getrokken kan worden is, dat hoe groter het bedrijf (groter aantal werknemers, hoger balanstotaal en grotere omzet) hoe meer interne auditors aanwezig zijn binnen de onderneming. Wel valt op dat bedrijf elf over relatief weinig interne auditors beschikt ten opzichte van de andere bedrijven. Wat betreft het totaal aantal werknemers heeft bedrijf vijf betrekkelijk veel auditors ten opzichte van de andere bedrijven. Bedrijf vijf heeft dan wel weer weinig auditors ten opzichte van het balanstotaal. Bedrijf vier en zes daarentegen hebben op het vlak van aantal werknemers eerder weinig interne auditors. Ten opzichte van het balanstotaal hebben deze twee bedrijven dan weer relatief veel auditors. Tenslotte kan gesteld worden dat er in dit onderzoek een klein verband bestaat tussen het aantal auditors en de jaalomzet. Globaal genomen kan dus gesteld worden dat er een significante relatie bestaat tussen het aantal interne auditors en de grootte van de onderneming.

7.7.3.2 Samenstelling van het interne auditteam per auditopdracht

Figuur 10: Samenstelling van het auditteam

<u>Auditteam</u> Bedrijf	<u>Aantal leden</u>	<u>Aantal personen per auditopdracht</u>
Ter Beke	1	1
Roularta	2	1
Deceuninck	2	1 à 2
Tessenderlo Chemie	2	2
Elia	3	1
Recticel	3	2 à 3
UCB	5	2
Agfa Gevaert	6	2
Umicore	7	2
Bekaert	13	2
Inbev	25/5	5

In het algemeen verklaarden alle bevroegden dat er gemiddeld twee teamleden per interne auditopdracht worden ingepland. De senior en hoofd interne auditors houden zich bezig met de moeilijker opdrachten. De junior interne auditeden worden belast met de gemakkelijker opdrachten. Ze worden hierbij meestal ondersteund door het hoofd van interne audit. Enkel één interne auditor verklaarde dat hij in zijn regio met alle vier zijn medewerkers elke individuele auditopdracht uitvoert.

7.7.3.3 Ondersteuning van externe specialisten

Alle ondervraagden getuigen dat op dit moment elke interne auditopdracht bijna voor 100% 'in huis' uitgevoerd wordt. Van tijd tot tijd wordt er door de meeste interne auditors echter beroep gedaan op externe krachten en consultants voor specifieke en/of technische taken. Dat kan bijvoorbeeld zijn voor zaken die meer forensisch benoemd zijn (dus bij problemen of bezwaren in verband met fraude) of taksonderwerpen. Daarnaast kan het aanspreken van externe specialisten volgens één auditor ook voorkomen bij bijvoorbeeld een soort gestereotypeerd/klassieke audit over een paar van de masterdata of betalingsdatabase van hun aankoopdienst enzovoort. Er zijn immers firma's die daar specifieke werktuigen voor hebben. Vervolgens kan het interne auditteam aangevuld worden op het vlak van IT-aspecten of juridische kwesties. Ook wordt door één auditor

hulp gevraagd wanneer hij op audit gaat in landen zoals Hongarije of Kroatië. Een lokale persoon die de taal spreekt en de wetgeving kent, is dan aangewezen. Het beroep dat gedaan wordt op externe krachten gebeurt echter eerder op occasionele basis, is uitzonderlijk en gaat eigenlijk vooral om hulp en niet om het echt uitvoeren van audits. Het is vaak immers niet de moeite om te investeren in een fulltime equivalent die zich met die specifieke taken zou bezig houden.

7.7.3.4 Ondersteuning van personeelsleden

Enkel vijf auditors zeggen dat ze sporadisch beroep doen op personeelsleden van het bedrijf zelf. Ook hier weer gaat het vooral over speciale zaken die specifieke kennis vereisen zoals IT en informatica (veiligheid van netwerken tegen hackers bijvoorbeeld) of juridische zaken (het nalezen van contracten bijvoorbeeld). De interne auditor heeft immers niet alle kennis in huis. Daarom gaat de interne auditor te rade bij mensen die de kennis wel hebben. Één interne auditor zegt dat hij er wel altijd toe gehouden is niets te vertellen over wat er tijdens de audit is vastgesteld, zolang er geen definitief rapport is afgeleverd. Als er eventueel 'in huis' naar informatie wordt gezocht dan moet de interne audit heel voorzichtig zijn met de aanpak ervan omdat er geen informatie verspreid mag worden voordat het rapport definitief wordt uitgegeven. Daarnaast moet er ook de goedkeuring zijn van het filiaal.

Een andere auditor zegt dat het auditteam af en toe aangevuld wordt met interne business controllers. Tenslotte is er een auditor in de farmaceutische sector die zegt dat hij niet altijd over voldoende kennis beschikt in verband met bepaalde processen omwille van de farmaceutische achtergrond. Dan wordt er meestal beroep gedaan op een gespecialiseerde dokter. Dit gaat bijvoorbeeld over onderzoek in een laboratorium waar men op audit gaat. Een dokter in de immunologie of therapie van binnen het bedrijf bijvoorbeeld, kan dan ingehuurd worden. De dokter zal de interne auditor gedurende de auditopdracht wegwijzen in de te auditeren processen.

Het inzetten van mensen binnen het bedrijf gebeurt in deze gevallen eveneens niet op een gestructureerde manier. In één bedrijf echter kan het voorkomen dat het hoofd van de interne afdeling hulp vraagt uit het eigen bedrijf voor bijvoorbeeld één jaar. Dit zijn meestal jonge mensen die door ondersteuning en hulp te bieden aan de interne afdeling veel ervaring kunnen opdoen en kennis kunnen maken met de onderneming. Om de onafhankelijkheid van de interne auditor te verzekeren staan deze personen gedurende die periode direct onder de verantwoordelijkheid van het hoofd van de interne audit. Bovendien worden ze geëvalueerd door het hoofd van interne audit.

7.8 Het gebruik van audittechnieken

In deze paragraaf worden enkele audittechnieken beschreven. Interviews, bewijsmateriaal verzamelen, sample testing, compliance testing, benchmarking en de feeling van de interne auditor zijn veel gebruikte audittechnieken die elke interne auditor wel hanteert. Twee technieken die recent aan populariteit hebben gewonnen binnen het interne auditberoep van de ondervraagde bedrijven zijn de 'benchmarking' en de 'risk and control self assessment' techniek. De 'benchmarking' techniek werd reeds in paragraaf 7.2 toegelicht. Daarom wordt hier enkel aandacht gegeven aan de 'risk and control self assessments'.

7.8.1 Risk and control self assessment vragenlijsten

In vijf bedrijven wordt risk control self assessment toegepast in de vorm van vragenlijsten. In bijlage drie is een eenvoudig voorbeeld terug te vinden van een self assessment vragenlijst. Deze vragenlijsten worden enkele maanden voor de interne auditopdracht toegestuurd naar de betrokken businessunits. Aan de hand van deze vragenlijsten kan het lokale management zichzelf beoordelen. Het is een soort risicoanalyse document waarbij aan het filiaal dat geauditeerd wordt, gevraagd wordt om na te denken over welke risico's zij zien, wat de frequentie van die risico's is en wat de impact van die risico's is binnen de verschillende domeinen en processen van het filiaal. Enkele weken voordat de auditor ter plaatse gaat, krijgt hij deze vragenlijsten ingevuld terug. Het is een techniek om de filialen eerst een voorbereiding te laten doen. Bovendien is het volgens enkele auditors vooral de aanzet om filialen meer en meer bewust te maken omtrent de risico's die kunnen voorkomen en wat de impact van deze risico's kan zijn. Tijdens de audit overloopt de interne auditor deze vragenlijst meestal nog eens met het management. Zo kan de interne auditor een aantal mogelijke risico's naar voor brengen, vragen of aan bepaalde zaken gedacht werd, en hoe er naar gekeken wordt. Één auditor zegt dat het de bedoeling is dat de filialen dit regelmatig zelf opnieuw ter hand nemen en eventueel updaten. Daarnaast kan deze risicoanalyse voor de interne auditor een werkdocument zijn om verder te verfijnen. Het is een aanleiding voor de interne auditors om na te gaan aan welke domeinen extra aandacht gegeven dient te worden tijdens de auditopdracht.

7.8.2 Facilitated risk and control self assessment meetings

In twee andere bedrijven geldt een soort van 'facilitated risk and control self assessment program'. Één bedrijf heeft deze techniek pas geïmplementeerd. Het is een andere manier van omgaan met de audits en het is een grote verandering die de laatste jaren is opgekomen binnen deze onderzochte bedrijven.

Dit programma houdt in dat de interne auditor eerst een vooral een planningvisit doet in het te auditeren filiaal. De interne auditor heeft dan meetings met de managementteams om zo het risicoplan en de planning beter te definiëren. Het grote verschil met vroeger is dat toen alle processen doorgelicht werden en detailtesting gedaan werd. Nu wordt in plaats van transactioneel iedere audittesting te doen, één voor één een aantal gedefinieerde processen bekeken en alle betrokken personen worden rond de tafel gebracht. In het geval van een aankoopproces bijvoorbeeld worden onder andere de mensen van aankoop, van de financiële dienst en van de boekhouding bijeengebracht in een vergadering die geleid wordt door de interne auditor. Op deze manier worden dan risico's en interne controle beoordeeld aan de hand van checklijsten. Hier wordt vervolgens een rapport met actiepunten over geschreven om zo gezamenlijk risico's en zwakheden te verminderen en processen continu te verbeteren. Daarna wordt er een actieplan opgesteld door het management om de actiepunten te implementeren. Op basis van dit actieplan beslist de interne audit of en wanneer er teruggegaan wordt naar dat filiaal. Bijvoorbeeld om het jaar of om de twee jaren. Zo ontstaat er een auditcyclus die afhankelijk is van risico's.

7.8.3 Toegevoegde waarde van self assessment processen

Volgens één auditor geeft een assessment proces toegevoegde waarde. Traditioneel lag de verantwoordelijkheid van risicobeoordeling, het bepalen van goede interne controles en het rapporteren van issues, risico's en aanbevelingen bij de interne audit. Hierdoor had de interne audit veel verantwoordelijkheid. Door de implementatie van het (facilitated) self assessment proces wordt deze verantwoordelijkheid terug naar het management geschoven. Zij zijn immers verantwoordelijk voor risico's en interne controle. Interne audit begeleidt dit assessment proces nog wel, maar is niet langer verantwoordelijk voor de ownership van interne controle. Bovendien is het volgens de auditors 'an effective use of limited audit resources'. Er zijn vaak kleine interne auditteams daarom worden alle personen betrokken bij het proces rond de tafel gebracht om zo een maximale input te krijgen van de bestaande risico's.

Daarnaast is het ook een manier om een risk-control cultuur te ontwikkelen binnen alle filialen van het bedrijf. Het is immers belangrijk dat iedereen dagelijks bewust is van risico en interne controle. Bovendien moeten er ook tools en methodes beschikbaar zijn om de risico's te kunnen remediëren binnen de firma. Door het gebruik van self assessment is er een transfer van kennis van interne audit naar de mensen toe en van de mensen terug naar interne audit. Dit versterkt het partnership tussen interne audit en de verschillende te auditeren domeinen zodat risico's meer, efficiënter en effectiever geremedieerd kunnen worden.

7.9 Het gebruik van software

Professional Practice Standards 1220.A.2 raadt de interne audit aan het gebruik van computer-assisted audittools en andere data-analyse technieken te overwegen. Met behulp van auditsoftware kunnen de interne auditactiviteiten immers efficiënter en effectiever ingericht worden. Uit een Nederlands onderzoek blijkt echter dat vaak nog geen gebruik gemaakt wordt van auditsoftware. Hier wordt het gebruik van software binnen de Belgische beursgenoteerde ondernemingen besproken.

7.9.1 Office tools

Nagenoeg alle respondenten maken gebruik van een mix van office tools die voorziet in software voor tekstverwerking, spreadsheettoepassingen en presentatiedoeleinden. Deze tools zoals Word, Excel, PowerPoint (en Access) maken deel uit van het Microsoft office pakket. Ze hanteren deze tools voornamelijk als ondersteuning bij de risicoanalyses, de planning van de audit, het uitvoeren van de auditwerkzaamheden (zoals steekproeven), het schrijven van rapporten en de communicatie van de interne auditresultaten naar het auditcomité.

Daarnaast zeggen enkele auditors dat ze gebruik maken van elektronische werkpapieren. Het voordeel hiervan is onder andere dat een auditopdracht voortdurend opgevolgd kan worden en dat opmerkingen onmiddellijk geregistreerd kunnen worden zodat ze niet vergeten worden. Daarnaast bevordert het de productiviteit van de interne auditor. Door het werken met elektronische dossiers verliest de auditor immers minder tijd.

7.9.2 Het internet

Alle ondervraagden gebruiken elektronische functies zoals e-mail. Het internet in het algemeen daarentegen wordt slechts door ongeveer de helft van de auditors regelmatig geraadpleegd. Dit vooral voor het opzoeken van informatie over de economische en politieke omstandigheden in een land, concurrentieanalyses, klantenanalyses of financiële informatie. Daarnaast worden Best Practices, SAS Standards en IIA publicaties gedownload via het internet.

7.9.3 Auditsoftware

In figuur elf is te zien dat specifieke auditsoftware nog maar beperkt geïntegreerd is in het interne auditberoep van de ondervraagden. Slechts drie interne auditors maken op dit moment gebruik van General Audit Software (GAS) zoals ACL of IDEA. Deze tools maken de analyse en extractie van een groter aantal gegevens mogelijk. Één van deze drie auditors hanteert ook licentiesoftware dat voornamelijk toegangsrechten en 'segregations of duties' controleert. Daarnaast past één interne auditor op dit moment de Management Audit Software en de Risicomanagement & -analyse Software, Teammate, toe.

Twee bedrijven zijn wel van plan om op korte termijn (binnen twee tot drie maanden) auditsoftware te implementeren (zie figuur elf "KT"). Zo heeft één interne afdeling de intentie om General Audit Software aan te kopen. De andere zal over enkele maanden gebruik maken van (Risiko)Management & -analyse Software.

Figuur 11: Het gebruik van auditsoftware

<u>Auditsoftware</u>	<u>GAS</u>	<u>MAS</u>	<u>Risicomanagement & -analysesoftware</u>	<u>Netwerk, besturingssysteem & database assessment software</u>
Bedrijf				
Elia	KT			
Agfa-Gevaert				
UCB		KT	KT	
Bekaert				
Tessenderlo Chemie	X			
Deceuninck				
Inbev		X	X	
Recticel	X			
Umicore				
Ter Beke				
Roularta	X			

De overige interne auditor zeggen nagenoeg allemaal dat ze geen gebruik maken van specifieke externe auditsoftware. Alles wat ze gebruiken is eigen ontwikkeling voor data-analyses (meestal op basis van de office tools). Ze zijn in de toekomst ook niet van plan gebruik te maken van auditsoftware. Er is geen behoefte aan en de voordelen wegen volgens hen niet op tegen de

kosten ervan. Daarnaast denk ik dat de auditors over het algemeen ook de kennis missen in verband met IT-applicaties.

7.9.4 Datamining

Een begrip dat een aantal keer tijdens de verschillende gesprekken ter sprake kwam is datamining. Zes bevraagde interne auditors zeggen datamining toe te passen op grote files zoals een verkoopjournaal. Dit gebeurt bijvoorbeeld op SAP-gegevens.

7.9.5 SAP

In de meeste bedrijven is het ERP-softwarepakket SAP geïmplementeerd. Hierdoor hebben de interne auditors veranderingen gezien in de manier van werken binnen de interne afdeling. De implementering van SAP maakt het voor de interne auditors immers mogelijk om toegang te hebben tot veel transactionele systemen binnen het bedrijf wereldwijd. Van deze mogelijkheid wordt de laatste jaren steeds meer gebruik gemaakt door deze interne auditors. Wanneer de interne auditor read access krijgt op deze SAP systemen is het voor de interne auditor mogelijk om vrij veel zelf te doen. Op deze manier kunnen immers heel veel activiteiten wereldwijd gecontroleerd worden vanuit hun centrale locatie in België. Door het gebruik van deze systemen kan een continu monitoring program opgebouwd worden. Een aantal auditors extraheren om de paar maanden tamelijk veel gegevens van SAP. Zo kunnen ze zien welke bedrijven goed of minder goed gepresteerd hebben in bepaalde controlepunten van SAP.

Hoofdstuk 8 Algemene conclusies

8.1 Conclusies

In het laatste hoofdstuk van deze verhandeling worden de besluiten geformuleerd. Het doel van deze eindverhandeling was: nagaan hoe de interne auditfunctie georganiseerd is binnen Belgische ondernemingen waar dit niet verplicht is. Ondernemingen die geen interne auditfunctie dienen in te richten, vallen buiten de wet van 10 juni 1964. Deze wet stelt dat financiële instellingen, holdings enzovoort er toe gehouden zijn interne auditactiviteiten in het leven te roepen.

Daarnaast heeft interne audit de laatste jaren internationaal en nationaal aan belang gewonnen. Aan de basis van deze toenemende belangstelling voor interne audit ligt corporate governance. Door de verschillende boekhoudschandalen van de afgelopen jaren steeg de behoefte aan wetgeving en aanbevelingen betreffende deugdelijk bestuur. De Lippens code is van kracht sinds 2004 en raadt Belgische beursgenoteerde bedrijven aan een intern auditproces in te richten. Bijgevolg leek het interessant na te gaan hoe de interne audit in België is ingericht binnen beursgenoteerde ondernemingen die niet tot de financiële sector behoren. De centrale onderzoeksvraag van deze eindverhandeling luidt: **"Hoe is de interne auditfunctie binnen Belgische beursgenoteerde ondernemingen ingericht?"**.

Om een antwoord te formuleren op de centrale onderzoeksvraag werden in het eerste hoofdstuk van deze eindverhandeling verschillende deelvragen gesteld. Eerst en vooral werd gezocht naar relevante literatuur om het begrip interne audit, de organisatie rond interne audit en het interne auditproces duidelijk te kunnen definiëren. Bovendien werd gezocht naar reeds uitgevoerd wetenschappelijk onderzoek omtrent interne audit. Vervolgens werden in het empirisch onderzoek van deze eindverhandeling elf interne auditors van Belgische beursgenoteerde ondernemingen ondervraagd.

Ten eerste werden het doel en de karakteristieken van **interne audit** omschreven. Het Instituut van Internal Auditors (IIA) regulariseert het interne auditberoep. Volgens de definitie van het IIA zijn assurance, consulting en risico belangrijke factoren bij de uitoefening van de interne auditfunctie. Elke interne auditor binnen dit onderzoek zegt dat hij de aanbevelingen van het Instituut tracht na te leven. Volgens elke ondervraagde is het hoofddoel van de interne auditfunctie, het management assurance over de interne controlesystemen en procedures binnen het bedrijf. Dit geldt niet alleen voor de huidige controlesystemen en procedures, maar ook voor die naar de toekomst toe. Daarnaast is consulting een volledig onderdeel van het interne auditberoep geworden. Dit is essentieel voor de verbetering van de interne controlesystemen en procedures. De interne auditors bevestigen in de interviews eveneens dat de bepaling van risico

steeds belangrijker wordt voor de uitvoering van de interne audit. Tenslotte valt op dat de coachingrol van de interne auditor steeds meer betekenis krijgt binnen het interne auditberoep.

Vervolgens werd onderzocht welk type van controles er binnen het takenpakket van de interne auditor valt. Uit de theorie blijkt dat er verschillende **audittypes** zijn die door de interne auditor kunnen worden uitgevoerd: operationele audit, financiële audit, compliance audit, managementaudit en computeraudit. In het praktijkgericht onderzoek werd duidelijk dat de operationele en de compliance audit de belangrijkste audits zijn die de Belgische interne auditor toepast. In mindere mate wordt er door de interne auditor gebruik gemaakt van financiële audits. Zoals in de literatuurstudie reeds is aangehaald, werd in het praktijkgericht onderzoek eveneens vastgesteld dat er een afname is van de financiële audits. Een andere evolutie, die overeenkomt met de literatuur, is de toename van computeraudits uitgevoerd door de interne auditor. Tenslotte wordt er in België door de interne auditor slechts heel beperkt gebruik gemaakt van managementaudits, audits in verband met 'the tone at the top' en beloningssystemen. Dit werd in eerder uitgevoerd onderzoek ook al geconstateerd.

In deze eindverhandeling werd eveneens onderzoek gedaan naar het **interne auditcharter**. Het interne auditcharter is een belangrijk document dat de rechten en plichten van de interne auditor communiceert binnen de onderneming. Bij de dagelijkse uitvoering van de interne auditactiviteiten wordt er weinig aandacht geschonken aan het charter. Nagenoeg alle ondervraagden zeggen dat het charter eigenlijk een standaard document is en vrij klassiek is. Alle ondervraagden zeggen ook dat het charter kort is. Het is immers beperkt tot drie à vier pagina's. Het interne auditcharter binnen de Belgische onderzochte bedrijven voldoet over het algemeen dus aan hoe het in de theorie beschreven wordt. Het charter wordt ook vooral gezien als een contract waar naar verwezen kan worden bij eventuele conflicten. De laatste jaren worden er ook meer inspanningen gedaan om het interne auditcharter duidelijk te communiceren naar de verschillende managers van de te controleren domeinen. Dit draagt bij tot het meer bewust maken bij de medewerkers van het bedrijf van wat interne audit is.

Daarnaast werd onderzocht of het interne auditcharter goedgekeurd en regelmatig opnieuw beoordeeld wordt door het auditcomité. Practice Advisory 2060-2 raadt immers aan dat het charter goedgekeurd en jaarlijks beoordeeld wordt door het auditcomité. In alle ondervraagde bedrijven werd het charter opgesteld door het hoofd van de interne auditafdeling en goedgekeurd door het auditcomité. In dit verband worden dus de aanbevelingen van het IIA opgevolgd. Daarnaast wordt in slechts een beperkt aantal ondernemingen het interne auditcharter jaarlijks beoordeeld door het auditcomité. Ondanks het lage cijfer zeggen maar een gering aantal ondervraagde auditors dat hier ook werkelijk behoefte aan is. De goedkeuring en jaarlijkse beoordeling van het interne auditcharter wordt door geen van de onderzochte auditcomité charters

vereist. Dit komt overeen met het eerder uitgevoerd onderzoek dat in de literatuurstudie aangehaald werd.

Een vierde onderzoekspunt was de **(onafhankelijke) positionering** van de interne afdeling binnen ondernemingen. Het IIA raadt in dit verband aan dat de interne audit functioneel rapporteert aan het auditcomité en administratief rapporteert aan de CEO. Uit de theorie blijkt dat meningen hierover echter nogal eens kunnen verschillen. De CFO heeft volgens sommige auteurs eveneens het recht op de hoogte te blijven van de interne auditactiviteiten. Daarom werd in dit onderzoek de positionering van de interne audit binnen de Belgische ondernemingen nagegaan. Over het algemeen blijkt dat in de onderzochte bedrijven de aanbevelingen van het IIA gevolgd worden. In ongeveer de helft van de onderzochte bedrijven wordt er immers functioneel naar het auditcomité en administratief naar de CEO gerapporteerd. Van functionele rapportering naar het auditcomité wordt dus door geen enkele interne auditor afgeweken. Over de rapportering naar de CEO en de CFO blijkt dat de meningen inderdaad kunnen verschillen. In drie van de ondernemingen wordt er niet administratief gerapporteerd naar de CEO maar naar de CFO. De onafhankelijke positie van interne audit wordt hierdoor naar mijn mening echter niet bedreigd omwille van de regelmatige contacten met de CEO en vooral het auditcomité.

Daarna kwam **de communicatie tussen het hoofd van interne audit en de leden van het auditcomité** aan bod. In tegenstelling met Nederlandse bedrijven is er in alle onderzochte ondernemingen een auditcomité aanwezig. De Lippens Code stelt dat de interne audit minstens tweemaal per jaar dient te worden uitgenodigd op de vergaderingen van het auditcomité. In de nagenoeg alle onderzochte ondernemingen is dit echter een minimum. De interne auditor woont in de meeste bedrijven alle auditcomitévergaderingen bij. De belangrijkste onderwerpen in verband met interne audit die aan bod komen tijdens de vergaderingen van het auditcomité zijn: het auditplan, risico's, status van de auditopdrachten en de bevindingen van het audit. Vanuit theoretisch standpunt blijkt dat discreet overleg tussen de interne audit en het auditcomité de communicatie tussen beide partijen kan bevorderen. Discreet overleg komt echter slechts in een beperkt aantal onderzochte bedrijven regelmatig voor. De meeste interne auditors zeggen ook dat hier niet echt behoefte aan is. Wanneer er problemen zouden zijn kan de interne auditor beroep doen op het direct contact met de voorzitter van het auditcomité. De voorzitter van het auditcomité is het belangrijkste aanspreekpunt voor de interne audit. Toch werd hiervan in het verleden slechts een beperkt aantal keer gebruik gemaakt. Over het algemeen zijn de ondervraagde interne auditors tevreden over de communicatie met het auditcomité.

Ten zesde werd **de relatie tussen de interne en de externe auditor** besproken. Samenwerking tussen de interne en de externe auditor kan belangrijk zijn bij bijvoorbeeld kostenreductie of het dupliceren van audittaken. Statement on Auditing Standards (SAS) 65 en Internationale Controle Standaard 610 (2006) raden daarom de externe auditor aan rekening te houden met de interne

auditactiviteiten. Vanuit het standpunt van Richards (2003) bestaan er vier soorten van samenwerkingsrelatie: geen samenwerkingsrelatie, kostenvoordeelsamenwerkingsrelatie, gedeelde samenwerkingsrelatie en partnership relationship. In ongeveer de helft van de bevroegde ondernemingen zou er gesproken kunnen worden van een gedeelde samenwerking. Dit houdt in dat er door de interne auditor bij de planning en uitvoering van de auditopdrachten rekening gehouden wordt met de planning en de rapporten van de externe auditor. Slechts in drie van deze ondernemingen stemt de externe auditor zijn auditactiviteiten soms af op die van de interne audit. Daarnaast komen de kostenvoordeelsamenwerkingsrelatie en de partnership relationship slechts een enkele keer voor. Uit dit onderzoek blijkt bijgevolg dat de twee audits vaak niet op elkaar worden afgestemd. Vooral de externe auditor houdt meestal geen rekening met de planning en de rapporten van de interne audit. Moeilijke punten in verband met samenwerking tussen beide partijen zijn volgens mij: de onafhankelijkheid van de interne auditor, de beschikbare resources en het verschil in manier van werken door de twee auditors.

Vervolgens werd **het vastleggen van de te auditeren domeinen in het jaarlijks interne auditplan** onderzocht. Volgens de literatuur gebeurt dit het best op basis van risico's. In nagenoeg alle onderzochte bedrijven wordt er een risk-based auditplan opgesteld. Het vaststellen van risico's gebeurt door middel van een *risicoanalyse en riskmaps*. Over het algemeen baseert de auditor zich bij de risicobeoordeling op objectieve criteria zoals omzet, investering, headcount en datum van laatste interne audit. Daarnaast worden in sommige gevallen ook de functionele aspecten van de processen beoordeeld. Voor het bepalen van risico's wordt in één derde van de ondervraagde bedrijven beroep gedaan op een *risicomanager*. Daarnaast worden in de helft van de ondernemingen de te controleren domeinen besproken met het *topmanagement*. In de gevallen waar een partnership relationship bestaat tussen interne en externe audit wordt eveneens de input van de *externe auditor* gevraagd. Op business unit en procesmatig niveau wordt vaak geïnformeerd naar de mening van het *regionale management* aan de hand van 'risk and control self assessments' en 'internal control questionnaires'.

Het vastleggen van tijdsbudgetten in het jaarlijks interne auditplan is een ander onderzoekspunt in deze eindverhandeling. Uit literatuur bleek dat tijdsbudgetten een belangrijk aspect zijn binnen de interne auditactiviteiten. Er werd bijgevolg nagegaan welke factoren invloed hebben op het bepalen van tijdsbudgetten in de Belgische ondernemingen. Over het algemeen heeft het hoofd van de interne audit in alle bevroegde ondernemingen absolute onafhankelijkheid bij de bepaling van de tijdsbudgetten. Tijdsbudgetten kunnen afhankelijk zijn van factoren zoals de vroegere audits omtrent het domein, de risicoanalyse, de verwachte duur van de audit en ervaring. In slechts een aantal bedrijven heeft het management invloed op de bepaling van tijdsbudgetten en dan vooral de timing van auditopdrachten. De beste manier voor het behalen van tijdsbudgetten is volgens de interne auditors het vastleggen van deadlines.

Vervolgens werd **het interne auditteam** bestudeerd. Over het algemeen staat de Chief Auditor Executive of Manager Internal aan het hoofd van de onderzochte auditafdelingen. Binnen twee auditafdelingen wordt hiervan afgeweken en is er een Vice-President Internal Audit met daaronder de Directors of Internal Audit. De interne auditafdelingen binnen de onderzochte Belgische ondernemingen zijn klein. Het overgrote deel van de ondervraagden heeft niet de bedoeling de interne auditafdeling op korte termijn uit te breiden. Volgens enkele ondervraagden is het ook moeilijk goede interne auditors te vinden en te behouden. Globaal genomen kan gesteld worden dat er een verband is tussen de grootte van de interne auditafdeling en de grootte van de onderneming. Eveneens werd gekeken naar een eventuele relatie tussen de grootte van de auditafdeling en wat in de corporate governance charters over interne audit vermeld wordt. Daarnaast werd de verhouding tussen de grootte van de auditafdeling en het gebruik van auditsoftware onderzocht. In verband met deze twee laatste onderwerpen kan er echter niet over een verband gesproken worden.

Theoretisch gezien is het mogelijk het interne auditteam te laten ondersteunen door externe specialisten of personeelsleden van het bedrijf zelf. Ondersteuning door externe specialisten gebeurt in de Belgische praktijk slechts in beperkte mate en bij uitzondering voor bijvoorbeeld zaken in verband met IT of wetgeving. Hulp van personeelsleden komt volgens de ondervraagden eigenlijk nooit voor.

Het gebruik van audittechnieken komt in dit onderzoek eveneens aan bod. Er zijn verschillende technieken die door de interne audit toegepast kunnen worden. Deze zijn onder andere benchmarking, interviews, process review, waarnemingen ter plaatste, control self assessments, elektronische enquêtes, sample testing, trendanalyse en boerenverstand. Benchmarking en risk control self assessment zijn volgens de ondervraagden de audittechnieken die de laatste jaren belangrijker geworden zijn. Met behulp van benchmarking kunnen beste praktijken binnen het bedrijf uitgewisseld worden. Daarnaast worden de medewerkers van het bedrijf dankzij risk control self assessment zich meer en meer bewust van wat interne controle en risico's inhouden. Bovendien is het een effectieve methode om met beperkte middelen en mensen een optimale input in verband met risico's te krijgen.

Tenslotte werd **het gebruik van (audit)software** binnen de Belgische interne auditafdelingen onderzocht. De algemene office tools van Microsoft worden intensief gehanteerd door alle ondervraagde interne auditors. Daarnaast zijn er echter ook diverse specifieke auditsoftwareprogramma's beschikbaar op de markt. Uit Nederlands onderzoek blijkt echter dat auditsoftware nog niet voldoende geïntegreerd is binnen het interne auditberoep. Deze conclusie kan ook getrokken worden uit de interviews van dit onderzoek. Slechts één derde van de bevraagden hanteert General en/of Management Audit Software. Bovendien zijn enkel twee interne auditors van plan specifieke auditsoftware op korte termijn te implementeren. Wel zeggen

de meeste andere ondervraagden dat ze intern ontwikkelde software gebruiken. Tenslotte merken verschillende auditors op dat met de opbouw van ERP-systemen zoals SAP de manier van werken voor de interne auditor veranderd is. Hierdoor kan immers een continu monitoring program opgebouwd worden.

8.2 Aanbevelingen voor verder onderzoek

Interne audit is een steeds evoluerend beroep waarvan het belang meer en meer erkend wordt in de bedrijfswereld. Daarom werd in deze eindverhandeling onderzoek gedaan omtrent interne audit. Als onderzoeksopzet werd hierbij gekozen voor de bevraging van interne auditors. Er werd immers verwacht dat interviews de meeste informatie zouden opleveren voor het beantwoorden van de ruime onderzoeksvragen. Interne audit kent echter naast de interne auditor nog vele andere betrokkenen binnen het bedrijf. Deze personen zouden eveneens kunnen bijdragen tot onderzoek in verband met interne audit. Het is bijgevolg interessant andere belanghebbenden te ondervragen in verband met interne audit.

In dit onderzoek werden bijvoorbeeld de communicatie met het auditcomité en de relatie met de externe auditor bestudeerd. Dit werd enkel bekeken vanuit het standpunt van de interne auditor. In verder onderzoek zou de voorzitter van de auditcomités ondervraagd kunnen worden over zijn opvattingen betreffende interne audit. Ook zou de voorzitters van de auditcomités Een ander onderzoekspunt zou een verdere uitdieping van de samenwerking met de commissaris kunnen zijn. Hierbij zouden verschillende externe auditors bevraged kunnen worden zodat een wederzijdse vergelijking gemaakt kan worden.

In verband met de rapportering van de interne audit blijkt dat er verschillen van mening bestaan over de rapportering naar de CEO en de CFO. Het zou bijgevolg nuttig zijn moesten de CEO en de CFO hieromtrent geïnterviewd kunnen worden.

Tenslotte zou er dieper ingegaan kunnen worden op het gebruik van auditsoftware. Er zou verder gezocht kunnen worden naar de redenen voor het beperkte gebruik van auditsoftware. Uit dit onderzoek blijkt immers dat specifieke auditsoftware nog lang niet volledig geïntegreerd is binnen het interne auditberoep.

Lijst van geraadpleegde werken

- Bailey, J.A. (2007) 'A Symbiotic Relationship', *Internal Auditor*, vol. 64, nr. 3, 45-48
- Brouwers, P.P. (2006) 'Geautomatiseerde tools niet meer weg te denken: Toekomst is nu', *de Accountant*, vol. 112, nr. 8, 42-44
- Buysschaert, A. en Deloof, M. en Jegers, M (2003) 'Corporate governance: de Belgische situatie in het licht van de economische theorie', *Accountancy & Bedrijfskunde*, vol. 23, nr. 4, 14-15
- Colbert, J.L. (2002) 'Furnishing a context for internal audit work', *CPA Journal*, vol. 72, nr. 5, 34-38
- Commissie Corporate Governance, Belgische Corporate Governance Code, december 2004
- Dries, R.; Van Brussel, L. en Willekens, M. (2004) *Handboek Auditing* (2^{de} editie), Antwerpen, Intersentia
- Driessen, J.; Kamstra, R. en Molenkamp, A. (2006) 'Uitblinken in verscheidenheid', *de Accountant*, vol. 113, nr. 3, 38-39
- Glasz, J.R. en Fransen M.M. (2002) 'Audit Committee: bewaker van goede governance', *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, vol. 76, nr. 12, 593-601
- Goepfert, S. (2006) 'Tell the World', *Internal Auditor*, vol. 63, nr. 4, 76-81
- Gras, A. (2006) 'Waarschijnlijk krijg je een splitsing van de IAD', *de Accountant*, vol. 113, nr. 1, 38-41
- Hayes, P.; Dasseem, R.; Schilder, A. en Wallage, P. (2005) *Principles of auditing: An introduction Standards on Auditing* (2de editie), Pearson Education
- Hirth, R. (2005) 'FAQs About Internal Audit and New regulatory Requirements', *CPA Journal*, vol. 75, nr. 5, 12
- Hoogenhuijze, H. van en Prins, E. (2005) 'Audit committee en interne accountantsdienst: Voor verbetering vatbaar', *de Accountant*, vol. 111, nr. 8, 34-36
- Hughes, P. (2004) 'Why Internal Auditors Audit', *CPA Journal*, vol. 74, nr. 2, 15-16

Institute of Business Ethics (online) (geraadpleegd 19 oktober 2007) URL:
<http://www.ibe.org.uk/codesofconduct.html>

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

Instituut van Internal Auditors, Internal Auditor in Nederland, 21 april 2005

Internal Auditor (2007) 'Staying on Budget', *Internal Auditor*, vol. 64, nr. 2, 23-27

Kaplan, J. (2007) 'Leverage the Internet', *Internal Auditor*, vol. 64, nr. 3, 21-25

Nieuwlands, H. (2007) 'Interne audit en duurzaamheid' *de Accountant*, vol. 114, nr. 3, 44-46

Pickett, K.H. Spencer (2000) *The internal auditing handbook*, West sussex, John Wiley & Sons Ltd.

Pickett, K.H. Spencer (2005) *The essential handbook of internal auditing*, West sussex, John Wiley & Sons Ltd.

Piper, A. (2007) 'A Matter of Opinion', *Internal Auditor*, vol. 64, nr. 3, 59-62

Prins, E. en Hoogenhuijze, H. van (2006) 'praktijkhandvat voor audit committee: IAD-test in acht vragen', *de Accountant*, vol. 112, nr. 9, 34-37

Razzetti, E. A. (2003) 'Internal Auditing', *Consulting to Management*, vol. 14, nr. 4, 34-37

Remeysen, I en De Beeld, I (2004) 'Het Enterprise Risk Management Frame van COSO' *Accountancy & Bedrijfskunde*, vol. 24, nr. 9, 10-17

Ricchiute, D. N. (2003) *Auditing and Assurance services* (7de editie), Mason, Ohio, South-Western

Richards, D. A. (2003) 'Toward a Common Goal', *Internal Auditor*, vol. 60, nr. 2, 32-37

Rietschoten, P. van (2007) 'Internal auditors zijn in', *de Accountant*, vol. 114, nr. 1, 32-35

Rietschoten, P. van (2007) 'Minder audit, meer advies', *de Accountant*, vol. 114, nr. 4, 40-42

Rothuizen, W. (2007) 'No-go areas voor internal auditors' *de Accountant*, vol. 114, nr. 2, 40-42

Rowe, K.D. en Johnson, E.J. (2006) 'The Other Side of the Fence' *Internal Auditor*, vol. 63, nr. 6, 27-28

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

Speklé, R. F.; Elten, H. J. van en Kruis, A.M (2007) 'Sourcing of internal auditing: An empirical study' *Management Accounting Research*, vol. 18, nr. 1, 102-124

The Institute of Internal Auditors (online) (geraadpleegd 19 oktober 2007) URL:
<http://www.theiia.org/>

The Institute of Internal Auditors Belgium (online) (geraadpleegd op 19 oktober 2007) URL:
<http://www.iiabel.be/>

Van den Berghe, L. en Baelden, T. (2004) 'Rebuilding Trust: A challenge for corporate governance and audit' *Accountancy & Bedrijfskunde*, vol. 24, nr. 5, 23-30

Vander Bauwhede, H. en Willekens, M. (2003) 'Auditcomités in België' *Accountancy & Bedrijfskunde*, Vol. 23, nr. 7, 39-45

Wauters, C. (2006) 'Auditsoftware in de accountancy' *Accountancy nieuws*, 13 oktober 2006, nr. 19, 26-27

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

Mouthaan, E. (2006) 'De verantwoordelijkheden van de audit commissie', *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, vol. 80, nr. 3, 84-91

NYSE Euronext (online) (geraadpleegd op 1 februari 2008) URL:
<http://www.euronext.com/landing/indexMarket-18812-EN.html>

Lijst van figuren

Figuur 1: Aanbevolen rapporteringslijnen vanuit de interne afdeling	41
Figuur 2: De onderzochte bedrijven.....	61
Figuur 3: De soorten audits uitgevoerd door de verschillende ondervraagden	68
Figuur 4: De organisatie rond het interne auditcharter.....	71
Figuur 5: De rapporteringslijnen vanuit de interne afdeling	73
Figuur 6: De communicatie tussen de interne auditor en het auditcomité.....	76
Figuur 7: Het type samenwerkingsrelatie tussen de interne auditor en de bedrijfsrevisor	79
Figuur 8: Audituniverse	83
Figuur 9: Het aantal auditors binnen het interne auditteam	87
Figuur 10: Samenstelling van het auditteam	89
Figuur 11: Het gebruik van auditsoftware	94

Bijlagen

Bijlage 1: Voorbeeld van het interne auditcharter

Bijlage 2: De vragenlijst

Bijlage 3: Voorbeeld Risk Control self assessment vragenlijst

BIJLAGE 1 VOORBEELD VAN HET INTERNE AUDITCHARTER

Louisiana State University Center for Internal Auditing

Charter

Internal Auditing Department

Introduction:

Internal Auditing is an independent and objective assurance and consulting activity that is guided by a philosophy of adding value to improve the operations of the Louisiana State University Center for Internal Auditing (LSUCIA). It assists the LSUCIA in accomplishing its objectives by bringing a systematic and disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of the organization's risk management, control, and governance processes.

Role:

The Internal Auditing Department is established by the Board of Directors, and its responsibilities are defined by the Audit Committee of the Board of Directors as part of their oversight function.

Professional Standards:

The Internal Auditing Staff shall govern themselves by adherence to The Institute of Internal Auditors' "Code of Ethics." The Institute's "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing" (Standards) shall constitute the operating procedures for the department. These two documents constitute an addendum to their charter. The Institute of Internal Auditors' "Practice Advisories" will be adhered to as applicable. In addition, Internal Auditing will adhere to LSUCIA policies and procedures and Internal Auditing's Standard Operating Procedures Manual. The Standard Operating Procedures Manual shall include attribute, performance, and implementation standards to guide the Department.

Authority:

Authority is granted for full, free, and unrestricted access to any and all of LSUCIA records, physical properties, and personnel relevant to any function under review. All employees are requested to assist Internal Auditing in fulfilling their staff function. Internal Auditing shall also have free and unrestricted access to the Chairman of the Board of Directors, and the Audit Committee of the Board of Directors.

Documents and information given to Internal Auditing during a periodic review will be handled in the same prudent and confidential manner as by those employees normally accountable for them.

Organization:

The Chief Audit Executive shall report administratively to the Chief Executive Officer and functionally to the Audit Committee of the Board of Directors.

Independence:

All internal audit activities shall remain free of influence by any element in the organization, including matters of audit selection, scope, procedures, frequency, timing, or report content to permit maintenance of an independent and objective mental attitude necessary in rendering reports.

Internal Auditors shall have no direct operational responsibility or authority over any of the activities they review. Accordingly, they shall not develop nor install systems or procedures, prepare records, or engage in any other activity which would normally be audited.

Audit Scope:

The scope of Internal Audit encompasses the examination and evaluation of the adequacy and effectiveness of the organization's governance, risk management process, system of internal control structure, and the quality of performance in carrying out assigned responsibilities to achieve the organization's stated goals and objectives. It includes:

- Reviewing the reliability and integrity of financial and operating information and the means used to identify, measure, classify, and report such information.
- Reviewing the systems established to ensure compliance with those policies, plans, procedures, laws, and regulations which could have a significant impact on operations and reports and whether the organization is in compliance.
- Reviewing the means of safeguarding assets and, as appropriate, verifying the existence of such assets.
- Reviewing and appraising the economy and efficiency with which resources are employed.
- Reviewing operations or programs to ascertain whether results are consistent with established objectives and goals and whether the operations or programs are being carried out as planned.
- Reviewing specific operations at the request of the Audit Committee or management, as appropriate.

- Monitoring and evaluating the effectiveness of the organization's risk management system.
- Reviewing the quality of performance of external auditors and the degree of coordination with internal audit.
- Review the internal control statement by senior management and the related opinion by the attest auditor for audit planning.

Audit Planning:

Annually, the Chief Audit Executive shall submit to senior management and the Audit Committee a summary of the audit work schedule, staffing plan, and budget for the following fiscal year. The audit work schedule is to be developed based on a prioritization of the audit universe using a risk-based methodology. Any significant deviation from the formally approved work schedule shall be communicated to senior management and the Audit Committee through periodic activity reports.

Reporting:

A written report will be prepared and issued by the Chief Audit Executive or designee following the conclusion of each audit and will be distributed as appropriate. A copy of each audit report and a summarization will be forwarded to the Chief Executive Officer and the Chairman of the Audit Committee.

The Chief Audit Executive or designee may include in the audit report the auditee's response and corrective action taken or to be taken in regard to the specific findings and recommendations. Management's response should include a timetable for anticipated completion of action to be taken and an explanation for any recommendations not addressed.

In cases where a response is not included within the audit report, management of the audited area should respond, in writing, within thirty days of publication to Internal Auditing and those on the distribution list.

Internal Auditing shall be responsible for appropriate follow-up on audit findings and recommendations. All significant findings will remain in an open issues file until cleared by the Chief Audit Executive or the Audit Committee.

Periodic Assessment:

The Chief Audit Executive should periodically assess whether the purpose, authority, and responsibility, as defined in this charter, continue to be adequate to enable the internal auditing activity to accomplish its objectives. The result of this periodic assessment should be

communicated to senior management and the Board of Directors.

Louisiana State University Centerfor Internal Auditing

Charter

Internal Auditing Department

Approved this _____ day of _____, _____.

Chief Financial Officer

Chief Executive Officer

Chairman of the Board of Directors

Chairman of the Audit Committee of the Board
of Directors

Chief Audit Executive

Acknowledgement:

Chief Financial Officer

Chief Executive Officer

BIJLAGE 2 DE VRAGENLIJST

Interview: interne audit in Belgische, beursgenoteerde ondernemingen

Bedrijf:

Datum:

Naam geïnterviewde:

Functie:

Sinds:

Aantal werknemers bedrijf:

Balanstotaal:

Omzet:

Deel I Interne audit: doel en karakteristieken

Vraag 1: Kan u omschrijven wat het doel is van de interne auditfunctie binnen uw bedrijf?

Vraag 2: Welke soort audits worden er in uw bedrijf uitgevoerd door de interne audit?

Vraag 3: Heeft u reeds een evolutie gezien in de interne auditactiviteiten?

Deel II Het interne auditcharter: kenmerken en beoordeling door het auditcomité

Vraag 4: Werd er een intern auditcharter opgesteld?
Indien ja, door wie werd het charter opgesteld en goedgekeurd?

Vraag 5: Welke aspecten worden opgenomen in het interne auditcharter? Hoeveel pagina's neemt het charter in beslag?

Vraag 6: Wat zijn volgens u de voordelen van dit charter?

Vraag 7: Wordt het charter strikt gevolgd tijdens de interne audit?

Vraag 8: Wordt het charter regelmatig beoordeeld en veranderd of aangepast? Hoe vaak komt zo'n beoordeling voor?

Vraag 9: Door wie gebeurt de beoordeling van het intern auditcharter?

Vraag 10: Wat zijn de voornaamste redenen geweest voor eventuele verandering of aanpassing van het interne auditcharter?

Vraag 11: Wordt in het auditcomité charter vermeld dat het interne auditcharter regelmatig beoordeeld moet worden door het auditcomité?

Deel III Positionering en rapportering van de interne afdeling binnen de onderneming

III.1 Positionering

Vraag 12: Waar bevindt de interne afdeling zich in het organogram van uw bedrijf?

Vraag 13: Wordt de interne auditfunctie volledig 'in huis' uitgevoerd of wordt deze gedeeltelijk uitbesteed?

Vraag 14: Welke zaken worden uitbesteed en wat zijn de belangrijkste redenen hiervoor?

III.2 Rapportering

Vraag 15: Aan wie rapporteert de interne auditor zijn bevindingen?

Vraag 16: Hoe verloopt deze rapportering?

Vraag 17: Hoe wordt volgens u de onafhankelijkheid van de interne audit gegarandeerd?

Deel IV De communicatie tussen de interne afdeling en het auditcomité

Vraag 18: Hoe vaak wordt er gerapporteerd aan het auditcomité?

Vraag 19: Hoe verloopt die rapportering?

Vraag 20: Welke aspecten worden gerapporteerd aan het auditcomité?

Vraag 21: Heeft de interne audit de mogelijkheid tot direct contact met de leden van het auditcomité?

Vraag 22: Is er buiten de vergaderingen van het auditcomité regelmatig contact met de leden van het auditcomité?

Vraag 23: Wat zijn de belangrijkste redenen voor deze bijkomende contacten?

Vraag 24: Is het volgens u gemakkelijk om contact te leggen met het auditcomité en de raad van bestuur? Met wie wordt er dan meestal contact gelegd?

Vraag 25: Komt de interne audit regelmatig met de leden van het auditcomité samen zonder aanwezigheid van het management en de externe auditor? Waarom wel/waarom niet?

Vraag 26: Vindt u dat er voldoende gecommuniceerd wordt met het auditcomité? En bent u tevreden over de communicatie met het auditcomité?

Deel V De relatie tussen de interne en de externe auditor

Vraag 27: Hoe zou u de samenwerking en communicatie tussen de interne en de externe auditor omschrijven?

Vraag 28: Worden de interne en de externe audit volgens u voldoende en duidelijk op elkaar afgestemd? Waarom wel/waarom niet?

Vraag 29: Indien nee, wat zijn volgens u de belangrijkste redenen hiervoor?

Deel VI De interne auditplanning

VI.1 De te controleren domeinen

Vraag 30: In samenwerking met welke partijen wordt het jaarlijks interne auditplan opgesteld?

Vraag 31: Hoe worden de te controleren domeinen van de organisatie bepaald? Met welke factoren wordt hierbij rekening gehouden?

Vraag 32: Wordt er een risicoanalyse uitgevoerd?

Vraag 33: Wie voert deze risicoanalyse uit?

Vraag 34: Hoe ziet het risicoanalysemodel eruit?

VI.2 De tijdsbudgetten

Vraag 35: Vormen tijd en budgetten een belangrijk aspect bij de planning en uitvoering van de audit?

Vraag 36: Hoe worden tijdsbudgetten bepaald?

Vraag 37: Heeft het management invloed op de bepaling van tijdsbudgetten?

VI.3 Het auditteam

Vraag 38: Uit hoeveel personen bestaat de interne afdeling binnen de organisatie?

Vraag 39: Is het de bedoeling het aantal leden binnen de interne afdeling op korte termijn uit te breiden?

Vraag 40: Hoe wordt de omvang en samenstelling van het auditteam bepaald voor de verschillende auditopdrachten?

Vraag 41: Hoeveel auditopdrachten worden er jaarlijks ongeveer uitgevoerd?

Vraag 42: Wordt het auditteam regelmatig bijgestaan door externe specialisten of door personeelsleden van buiten de interne afdeling?

VII Het gebruik van audittechnieken

Vraag 43: Welke audittechnieken worden vooral gebruikt tijdens het proces van de interne audit?

Vraag 44: Is er een evolutie in het gebruik van audittools?

Vraag 45: Zijn er volgens u voldoende middelen ter beschikking voor de uitvoering van de verschillende interne auditopdrachten?

VIII Het gebruik van software

Vraag 46: Wordt er door de interne audit regelmatig gebruik gemaakt van het internet?

Vraag 47: Van welke software wordt voornamelijk gebruik gemaakt? (Microsoft Office,...)

Vraag 48: Voor welke doeleinden wordt die software gebruikt?

Vraag 49: Wordt er ook gebruik gemaakt van specifieke auditsoftware?

Vraag 50: Voor welke doeleinden wordt die auditsoftware gebruikt

BIJLAGE 3 VOORBEELD RISK CONTROL SELF ASSESSMENT VRAGANLIJST

Risk control self assessment vragenlijst

- 1) Welke zijn de belangrijkste doelstellingen van de afdeling?
- 2) Welke zijn de drie belangrijkste risico's die het behalen van die doelstellingen kunnen verhinderen?
- 3) Welke zijn de drie belangrijkste uitdagingen voor de volgende periode?
- 4) Welke belangrijke wijzigingen zijn er in de vorige periode doorgevoerd in de afdeling? (bijvoorbeeld: nieuwe activiteiten, nieuwe hard- of software, reorganisaties (inclusief sleutelpersonen), nieuwe functies of besparingen)
- 5) Welke belangrijke wijzigingen worden verwacht voor de volgende periode? (bijvoorbeeld: nieuwe activiteiten, nieuwe hard- of software, reorganisaties (inclusief sleutelpersonen), nieuwe functies of besparingen)
- 6) Welke unieke systemen worden gebruikt op de afdeling die alleen binnen deze afdeling worden gebruikt en nergens anders? Hoe afhankelijk is men hiervan?
- 7) Kent u van alle processen en deelprocessen de risico's? indien niet, van welke niet?
- 8) Welke zijn voor u de belangrijkste indicatoren van een potentieel risico of probleem waarop u steeds een zicht wenst te houden?