

## **Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat over het ontwerp van controle-aanbeveling i.v.m. het impact van interne controle op de controlewerkzaamheden**

### **Geraadpleegde werken:**

- Algemene controlenormen, aangenomen door de Raad van het IBR tijdens de zitting van 2 december 1983.
- Aanbeveling inzake de gebruikmaking van het werk van een interne afdeling (10 november)
- Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat over het ontwerp van aanbeveling inzake de gebruikmaking van het werk van een interne afdeling (9 juni 1989).
- Raffegaau, J., Dubois, F. et de Menonville, D., l'Audit opérationnel, Collection Que sais-je, Presses Universitaires de France, n° 2167
- I.B.R., Jaarverslag, 1987, p. 96
- Aanbeveling nr. 7 van de UEC, "Effet d'une fonction d'audit interne sur l'étendue de l'examen du réviseur externe".
- Aanbeveling nr. 14 van de UEC, "Aspects particuliers de la revision des comptes annuels d'une petite entreprise".
- Aanbeveling nr. 3 van het IFAC (IAG), "Basic Principles Governing on Audit".
- Aanbeveling nr. 6 van het IFAC (IAG), "Study and Evaluation of the Accounting System and Related Internal Controls in Connection with an Audit".
- Aanbeveling nr. 10 van het IFAC (IAG), "Using the work of an Internal Auditor".
- Ced. Samson, Comptabilité, gestion et contrôle, cl. n° 3, livre 5, partie 3, contrôle interne et contrôle externe.

### **Specifieke werken over audit in een geautomatiseerde omgeving:**

- P. Hancké et P. Vermeeren, "Contrôle in een geïnformatiseerde omgeving", A & B 1990/4, pp. 18-22.
- J.J. Baudet, Syllabus : contrôle des comptabilités informatisées, ISCLC.
- J. Raffegaau et A. Ritz, Audit et informatique, collection Que sais-je, Presses Universitaires de France, n° 2299.
- CBNRC, Informatique et contrôle, 1/1986.
- Aanbevelingen nrs. 15-16-12 van het IFAC (IAG): (Auditing in an EDP Environment, Computer - Assisted Audit techniques, The Effects of an EDP Environment on the Study and Evaluation of the Accounting System and Related Internal Controls).
- R. Vermoesen, Syllabus : revision comptable, ISCLC.
- E. De Bondt, "Sécurité et audit informatique : un défi grandissant", Notes économiques Paribas, n° spécial 51 (1990, 3).
- H. Angot, C. Fischer & B. Theunissen, Audit comptable - Audit informatique, De Boeck Professional publishing, collection Expertise comptable et financière, Bruxelles, 1990 et les références citées.

## **Normen en aanbevelingen van het IBR met betrekking tot dit onderwerp:**

Algemene controlenormen, aangenomen door de Raad van het IBR tijdens de zitting van 2 december 1983.

Aanbeveling inzake de gebruikmaking van het werk van een interne afdeling (10 november)

## **Advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat met betrekking tot dit onderwerp:**

Advies over het ontwerp van aanbeveling inzake de gebruikmaking van het werk van een interne controle-afdeling (9 juni 1989).

### **Inleiding**

Het Instituut der Bedrijfsrevisoren heeft een ontwerp van aanbeveling uitgewerkt betreffende de gevolgen van de interne controle op de revisorale werkzaamheden.

Dit ontwerp van aanbeveling heeft tot doel paragraaf 2.4. van de algemene normen inzake controle toe te lichten en uit te werken door de noties van onderzoek en evaluatie van het boekhoudsysteem en van de interne controle te preciseren.



In het algemeen kan de Raad akkoord gaan met de vorm en de inhoud van het ontwerp van aanbeveling, mits rekening wordt gehouden met de volgende opmerkingen:

1. Het is onontbeerlijk om - in de tekst zelf van de aanbeveling - te verwijzen naar de aanbeveling "Gebruikmaking van een dienst van interne audit" waarmee het ontwerp van aanbeveling nauw verband houdt.

Een verwijzing naar die aanbeveling zou bovendien bijzonder nuttig zijn voor twee punten die weliswaar vermeld zijn in de aanbeveling "Gebruikmaking van het werk van een dienst van interne audit" maar die toch zouden moeten worden vermeld in het ontwerp van aanbeveling: de onverminderde handhaving van de verantwoordelijkheid van de revisor en de evaluatie van de functie van interne controle.

Het is inderdaad belangrijk er kort aan te herinneren dat, welke de kwaliteit van de interne controle ook moge zijn, de revisor steeds alleen aansprakelijk blijft voor de opinie die hij uitbrengt over de jaarrekeningen en over het geheel van de controle-opdracht die geleid heeft tot het uitbrengen van die opinie.

Het betreft een punt dat de Raad overigens reeds heeft aangesneden in zijn advies over het ontwerp van aanbeveling betreffende de gebruikmaking van het werk van een dienst van interne audit waarnaar hij verwijst.

Overigens zou de aanbeveling moeten preciseren -in voorkomend geval op beknopte wijze - dat, in het kader van het onderzoek en de evaluatie van het boekhoudsysteem en de interne controle, waarover de aanbeveling handelt, bepaalde aangelegenheden tot de taak van de revisor behoren. Zo moet worden gepreciseerd dat het de revisor is die de onafhankelijkheid van de interne auditor beoordeelt, zijn beroepsernst, de professionele deskundigheid van de interne auditor alsmede die van zijn personeel en tenslotte de draagwijdte van de functie van interne audit.

2. De Hoge Raad is tevens van oordeel dat het passend zou kunnen zijn te vermelden dat zelfs het beste systeem van interne controle beperkt is (misbruik van de bevoegdheden van een persoon die aansprakelijk is voor de

controles...) en dus niet absoluut betrouwbaar is. Hij verwijst in dit verband naar de ontwikkelingen van de aanbeveling nr. 6 van de IFAC.

3. De Raad is van oordeel dat, bij het opstellen van punt 6 van het ontwerp van aanbeveling, rekening zou moeten worden gehouden met de toelichtingen gewijd aan de positie van de commissaris-revisor in geval van het in gebreke blijven van de interne controle vermeld in het jaarverslag van het Instituut van de bedrijfsrevisoren voor het jaar 1987 (blz. 96-97) of op zijn minst ernaar verwezen.
4. Uit bezorgdheid om de rechtszekerheid is de Raad van mening dat, in de punten 6 en 7 van het ontwerp van aanbeveling, de gebruikte terminologie met meer zorgvuldigheid zouden moeten worden gekozen.

Het is inderdaad zo dat, wat punt 6 aangaat, nu eens de woorden "belangrijke zwakheden" en dan weer de woorden "zwakke punten" worden gebruikt, wat kan leiden tot interpretatieproblemen.

De Raad suggereert dan ook de woorden "zwakke punten" van het laatste lid (eerste regel) te vervangen door de woorden "belangrijke zwakheden" en het woord "belangrijke" toe te voegen tussen de woorden "vastgestelde" en "zwakheden" op de vierde regel van dat lid.

In verband met punt 7 heeft de Raad vragen over de rechtvaardiging van het gebruik van de woorden "kleine onderneming" op de tweede regel van dat punt, terwijl de woorden "kleine en middelgrote onderneming" worden gebruikt in de rest van de tekst. Dit kan leiden tot interpretatieproblemen.

Ten slotte, rekening houdend met het feit dat de bijzonderheden van de controle van de kleine en middelgrote ondernemingen worden bestudeerd in een afzonderlijke aanbeveling waarvan de referenties zouden moeten worden vermeld, vraagt de Raad zich af of de titel van het ontwerp van aanbeveling niet zou moeten worden gewijzigd, om aan te geven dat deze laatste enkel betrekking heeft op de gevolgen van de interne controle op de revisorale werkzaamheden in de bedrijven andere dan de KMO's.

5. De Raad vraagt zich af, inzonderheid bij het lezen van de aanbevelingen nrs. 15, 16 en 20 van de IFAC, of het uitwerken van een aanbeveling over de gevolgen van de interne controle op de revisorale werkzaamheden geen uitstekende gelegenheid is om enkele toelichtingen en ontwikkelingen te formuleren inzake de weerslag van de informatisering van de onderneming op de revisorale werkzaamheden of om de nakende uitwerking aan te kondigen van een aanbeveling in dit verband, in de mate dat de computerisering over het algemeen leidt tot een nieuwe definitie van de interne controle en aldus impliceert dat andere technieken - informaticatechnieken inzonderheid - door de revisor worden gebruikt voor het evalueren van de bovenvermelde interne controle.

Het ontwerp van aanbeveling negeert die weerslag zeker niet en het brengt hem - telkens zeer kort - ter sprake in fine van punt 2.3. en in de punten 4.1.2., 4.3.3. en 5.2.2., maar het behandelt die weerslag niet systematisch en specifiek, zoals wel gebeurt voor de interne controle in de KMO's in punt 7.

Om dit te doen zou men zich kunnen steunen inzonderheid op de technische nota betreffende de taak van de revisor ten aanzien van de automatische gegevensverwerking.

## 6. Varia

- In punt 4.1. (7de regel) zou het passend zijn de woorden "de min of meer ontwikkelde computertoepassingen" te vervangen door "het min of meer grote gebruik van de informatica".
- In punt 4.3.1, tweede lid, moet "zich onderhouden" worden vervangen door "zal een onderhoud hebben".
- In punt 5.1. moet het eerste woord van de tweede regel worden verbeterd.