

TOEPASSING VAN DE INTERNATIONALE AUDITSTANDAARDEN
ISA EN ISSAI IN DE PUBLIEKE SECTOR

APPLICATION DES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT
ISA ET ISSAI DANS LE SECTEUR PUBLIC

Toepassing van de internationale audit-standaarden ISA en ISSAI in de publieke sector

Application des normes internationales d'audit ISA et ISSAI dans le secteur public

2015-3

L. Acke • J. Christiaens • J. Delforge • M. De Wolf •
F. Maillard • J. Ravijts • W. Rutsaert • L. Tydgat •
J. Van Brabant • F. Vandendriessche

met de medewerking van een leescomité bestaande uit:

avec la collaboration d'un comité de relecture composé de :

C. Arnaud • W. Verschuere



INFORMATIECENTRUM
VOOR HET
BEDRIJFSREVISORAAT



CENTRE D'INFORMATION
DU REVISORAT
D'ENTREPRISES



Maklu
Antwerpen/Apeldoorn

De Stichting “INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT” of “ICCI” is in september 2006 door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren opgericht. Deze Stichting heeft tot doel objectieve en wetenschappelijke informatie over vraagstukken die het bedrijfsrevisorat aanbelangen te verstrekken.

Meer informatie over de Stichting: www.icci.be

De juridische interpretaties en andere standpunten verbinden slechts de auteurs.
De teksten van dit boek zijn bijgewerkt tot 15 augustus 2015.

La Fondation « CENTRE D'INFORMATION DU REVISORAT D'ENTREPRISES » ou « ICCI » a été constituée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en septembre 2006. La Fondation a pour but de procurer une information objective et scientifique sur les questions intéressant le révisorat d'entreprises.

Plus d'information concernant la Fondation: www.icci.be

Les interprétations juridiques et autres opinions n'engagent que leurs auteurs.
Les textes de cet ouvrage sont à jour au 15 août 2015.

ICCI (ed.)

Toepassing van de internationale auditstandaarden ISA en ISSAI in de publieke sector
Application des normes internationales d'audit ISA et ISSAI dans le secteur public
Antwerpen-Apeldoorn
Maklu
2015

170 pag. – 24 x 16 cm
ISBN 978-90-466-0789-3
D 2015/1997/57
NUR 786



© 2015 Maklu-Uitgevers nv & ICCI

Alle rechten voorbehouden. Niets van deze uitgave mag geheel of gedeeltelijk openbaar gemaakt worden, gereproduceerd worden, vertaald of aangepast, onder welke vorm ook of opgeslagen worden in geautomatiseerd gegevensbestand behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever. Tous droits réservés. Aucun extrait de cette édition ne peut, même partiellement, être communiqué au public, reproduit ni traduit ou adapté sous quelque forme que ce soit, ou être saisi dans une banque de données sans l'autorisation écrite et préalable de l'éditeur.

Maklu-Uitgevers

Somersstraat 13/15, B-2018 Antwerpen, www.maklu.be, info@maklu.be
Koninginnelaan 96, NL-7315 EB Apeldoorn, www.maklu.nl, info@maklu.nl

Woord vooraf

Toen ik, als voorzitter van het Rekenhof, de vraag kreeg om een inleiding bij dit boek te schrijven, stelde ik mij de vraag wat het ICCI ertoe aanzet om een boek over de “Toepassing van de internationale auditstandaarden ISA en ISSAI in de *publieke sector*” te publiceren. Is dit wel een thema dat bij het doelpubliek van de bedrijfsrevisoren voldoende interesse kan opwekken? Zal het m.a.w. impact hebben? Is men van mening dat de audit van een overheidsinstelling een dermate andere aanpak dan de audit van een onderneming vergt dat hiervoor een geëigend normenkader nodig is?

De publieke sector heeft specifieke kenmerken waarmee tijdens de audit rekening moet worden gehouden. Een eenvoudig doorslagje van een auditaanpak zoals toegepast bij een private onderneming, vooral gefocust op de controle van de bedrijfseconomische balans en resultatenrekening, volstaat vaak niet om de eigenheden van een overheidsinstelling op een gedegen manier te auditeren. Ik geef enkele voorbeelden:

- bij private ondernemingen is de winst of het verlies een goede indicator voor hun succes. Winst is een noodzakelijke voorwaarde voor een onderneming om op langere termijn te kunnen overleven. Bij een overheidsinstelling is winst minder bruikbaar als indicator voor succes: tekorten worden dikwijls bijgepast met bijkomende overheidsmiddelen en overschotten worden soms afgeroomd om aan andere of bijkomende verplichtingen te voldoen. Dit is geenszins een vrijgeleide voor onverantwoord handelen;
- veel overheidsinstellingen worden voornamelijk gefinancierd met belastingmiddelen. De belastingbetaler verwacht in de eerste plaats dat deze middelen zo doeltreffend, efficiënt en zuinig mogelijk worden aangewend door de overheidsbestuurders. Winst of verlies geven weinig informatie over de wijze waarop de overheidsinstelling haar maatschappelijke opdracht uitvoert. Resultaten van een overheidsinstelling kunnen daarom niet altijd op dezelfde wijze worden geïnterpreteerd als resultaten van een private onderneming;
- een overheidsinstelling stuurt dus niet op basis van winst, maar wel op basis van haar begroting. Die begroting is niet alleen een raming van ontvangsten en uitgaven, maar is tegelijk ook een formele machtiging om die uitgaven te mogen doen. De uitvoeringsrekening van de begroting biedt bijkomende informatie en geeft samen met de bedrijfseconomische resultatenrekening een vollediger beeld van de financiële performantie van de overheidsinstelling. De commissaris van deze instelling zal bij zijn controle van de jaarrekening dan ook voldoende aandacht moeten besteden aan de uitvoeringsrekening; en
- de werking van een overheidsinstelling is strikt gereguleerd. Het aankopen van goederen en diensten (overheidsopdrachten), het toekennen van subsidies, het aanwerven van personeel, enzovoort, moeten gebeuren binnen de restricties die de begroting en de regelgeving opleggen. Private ondernemingen kennen minder wettelijke restricties. Bij het opstellen van een passende auditaanpak moet hiermee rekening worden gehouden.

De afgelopen jaren hebben de verschillende Belgische overheden heel wat inspanningen geleverd om hun financiële systemen te moderniseren. Zij zijn geëvolueerd van een louter budgettaire boekhouding en rapportering (die heel wat complexer en ingenieuzer was dan de kasboekhouding waarmee zij vaak ten onrechte worden vereenzelvigd) naar een geïntegreerde bedrijfseconomische en budgettaire boekhouding met een analytische component. Deze nieuwe boekhoudsystemen willen de voordelen van de bedrijfsboekhouding en een budgettaire rapportering combineren. Naast financiële informatie over een correcte uitvoering van de begroting moet dit ook informatie opleveren dat de overheidsmiddelen zuinig, efficiënt en effectief worden ingezet en dat de verantwoording hierover op orde is.

VI

WOORD VOORAF

De Europese Unie vraagt de lidstaten periodiek te rapporteren over hun budgettaire inspanningen en over hun financiële toestand. Sinds september 2014 is de Europese standaard ESR 2010 het nieuwe referentiekader voor de opmaak van de nationale rekeningen, die deels gebaseerd zijn op de (geconsolideerde) begrotings- en uitvoeringcijfers van de verschillende overheden. De afgelopen jaren zorgde de banken- en schuldencrisis ervoor dat het toezicht van Europa op deze overheidsrekeningen van de lidstaten stelselmatig is verstrengd: de consolidatiecriteria zijn verruimd waardoor het aantal te consolideren overheidsentiteiten sterk is toegenomen, de aanrekeningsregels zijn bijgesteld (waardoor onder meer vele publiek-private investeringsprojecten voortaan tot de sector overheid worden gerekend) en Eurostat bewaakt nauwgezet de kwaliteit van de aangeleverde cijfers.

De financiële audit van de jaarrekening van een overheidsinstelling is gericht op het waarborgen van de kwaliteit van de aangeleverde financiële informatie.

Bedrijfsrevisoren organiseren hun controle van de jaarrekening overeenkomstig de *International Standards on Auditing* (ISA) van de *International Federation of Accountants* (IFAC). De *International Standards for Supreme Audit Institutions* (ISSAI) zijn de auditstandaarden die rekenkamers bij hun audit van de overheid toepassen. Het ISSAI-normenkader gaat niet alleen over financiële audit, maar bevat ook normen voor wettigheids- en doelmatigheidsonderzoek. De ISSAI financiële auditstandaarden zijn een afgeleide van de ISA: de ISA wordt ongewijzigd overgenomen binnen het ISSAI-raamwerk en aangevuld met een “*practice note*” die uitlegt hoe de ISA binnen een overheidsomgeving moet worden geïnterpreteerd en toegepast om rekening te houden met de specifieke kenmerken ervan. Voor financiële auditoren die ervaring hebben met de ISA, is het toepassen van of het refereren naar de ISSAI bij de audit van een overheidsinstelling dan ook maar een kleine stap.

Voor financiële auditoren levert het gebruik van deze internationaal aanvaarde auditstandaarden tal van voordelen op:

- een financiële auditor die zijn financiële audit plant, uitvoert en rapporteert overeenkomstig deze auditstandaarden kan erop vertrouwen dat de auditkwaliteit van zijn werk verzekerd is. De auditstandaarden bieden hem de nodige structuur en richting om de problemen van een audit te detecteren en op passende wijze op te lossen;

- de auditstandaarden vormen de basis voor opleiding, training en bijscholing van financiële auditoren. Audithandboeken en interne auditprocedures zijn een verdere uitwerking en uitdieping van deze auditstandaarden;
- een financiële audit overeenkomstig deze auditstandaarden verzekert de gebruiker van het auditrapport dat de financiële auditor een deskundig en objectief oordeel heeft uitgebracht en dat dit oordeel gebaseerd is op auditwerkzaamheden die volgens “*the state of the art*” gepland, uitgevoerd, gedocumenteerd en gerapporteerd zijn. Dit moet de geloofwaardigheid (credibiliteit) en de toegevoegde waarde van het auditrapport waarborgen. Het biedt de gebruiker ook houvast om auditrapporten van verschillende overheidsentiteiten te kunnen vergelijken;
- de toepassing van internationaal aanvaarde auditstandaarden faciliteert de samenwerking met andere controleactoren. Dit is zeker belangrijk binnen een overheidsomgeving, waar verschillende controleactoren, elk met hun eigen specifieke opdracht, naast elkaar actief zijn: regeringscommissarissen en afgevaardigden van financiën, inspecteurs van financiën, interne auditoren, bedrijfsrevisoren en het Rekenhof. Een gemeenschappelijk normenkader draagt bij tot een beter begrip van de draagwijdte van ieders controletaak; en
- het Vlaams parlement hecht veel belang aan een goede samenwerking tussen de diverse controleactoren. Zo voorziet het Rekendecreet van 8 juli 2011 in een *single audit* kader voor het maken van afspraken over samenwerking tussen de controleactoren om de kwaliteit van de controle te verbeteren en de controlelast voor de gecontroleerde overheidsinstellingen te verminderen. Dit werd onder meer geconcretiseerd in een afsprakennota waarbij de bedrijfsrevisoren, Audit Vlaanderen en het Rekenhof afspraken maken om hun controles onderling af te stemmen wat betreft de strategie, planning, risico-analyses, en controle werkzaamheden en –resultaten. Deze samenwerking is enkel uitvoerbaar omdat de controles op hetzelfde ISA/ISSAI-normenkader zijn gebaseerd. Tegelijk is het een “*good practice*” van hoe financiële audit bij de overheid op een zinvolle, meer efficiënte manier vorm kan worden gegeven.

Deze publicatie biedt een uitstekende hefboom om ons inzicht in en onze kennis van de ISA’s en de ISSAI’s te vergroten en het gebruik ervan binnen een overheidsomgeving te stimuleren. Hiermee draagt zij bij tot een versterkte samenwerking tussen de verschillende controleactoren.

Ignace DESOMER
Voorzitter van het Rekenhof

VII

WOORD VOORAF

Avant-propos

Lorsqu'il m'a été demandé, en ma qualité de président de la Cour des comptes, de rédiger une introduction à ce livre, je me suis demandé ce qui a amené l'ICCI à publier un ouvrage sur l'« Application des normes internationales d'audit ISA et ISSAI dans le secteur *public* ». S'agit-il là d'un thème capable de susciter suffisamment d'intérêt auprès du public cible des réviseurs d'entreprises ? En d'autres termes : ce livre aura-t-il un impact ? Estime-t-on que l'audit d'une institution publique nécessite une approche à ce point différente de l'approche d'audit d'une entreprise qu'il faille mettre en place un cadre normatif propre ?

Le secteur public présente des caractéristiques spécifiques qu'il faut prendre en compte lors de l'audit. En règle générale, un simple calque de la méthode d'audit telle qu'elle est appliquée auprès d'une entreprise privée, qui se concentre avant tout sur le contrôle du bilan et du compte de résultats, ne suffit pas pour obtenir un contrôle adéquat en fonction des spécificités d'une institution publique. A titre d'exemple :

- pour les entreprises privées, les bénéfices et les pertes constituent de bons indicateurs de leur réussite. Les bénéfices sont une condition *sine qua non* pour la survie à long terme d'une entreprise. Pour les institutions publiques, les bénéfices ne témoignent pas autant de la réussite. En effet, les déficits sont souvent éponnés par des fonds publics supplémentaires et les excédents servent parfois à combler d'autres obligations. Ceci ne peut en aucun cas justifier des actions irresponsables ;
- bon nombre d'institutions publiques sont majoritairement financées par l'argent des contribuables. Le contribuable s'attend en premier lieu à ce que ses impôts soient utilisés de la manière la plus économique, efficiente et efficace possible par les administrateurs publics. Les bénéfices et les pertes fournissent peu d'informations sur la façon dont l'institution publique assure sa mission sociale. Les résultats d'une institution publique ne peuvent dès lors pas toujours être interprétés comme ceux d'une entreprise privée ;
- une institution publique ne se fonde donc pas sur ses bénéfices, mais bel et bien sur son budget. Celui-ci n'est pas seulement une estimation des recettes et dépenses, mais également une habilitation formelle à percevoir les recettes et à engager les dépenses. Le compte d'exécution du budget offre des informations complémentaires et fournit, avec le compte de résultats, un aperçu plus complet des performances financières de l'institution publique. En tout état de cause, le commissaire de celle-ci devra accorder une attention suffisante au compte d'exécution lors de son contrôle des comptes annuels ; et
- le fonctionnement d'une institution publique est strictement réglementé. L'acquisition de biens et de services (marchés publics), l'octroi de subsides ou encore le recrutement de personnel doivent se dérouler dans le respect des restrictions imposées par le budget et la réglementation. Les entreprises privées ne sont pas soumises à autant de restrictions légales. Il convient d'en tenir compte lors de l'élaboration d'une approche d'audit appropriée.

IX

AVANT-PROPOS

Au cours des années écoulées, les différentes autorités belges ont déployé des efforts considérables en vue de moderniser leurs systèmes financiers. Elles sont passées d'une comptabilité et d'un *reporting* purement budgétaires (bien plus complexes et ingénieux que la comptabilité de caisse à laquelle elles ont souvent été assimilées à tort) à une comptabilité d'économie d'entreprise et budgétaire intégrée avec une composante analytique. Ces nouveaux systèmes comptables sont destinés à combiner les avantages de la comptabilité d'entreprise avec ceux d'un *reporting* budgétaire. Outre les informations financières sur l'exécution correcte du budget, ces systèmes comptables doivent également attester de l'utilisation économique, efficiente et efficace des fonds publics et de l'existence d'une justification appropriée à cet égard.

X
AVANT-PROPOS

L'Union européenne demande aux Etats membres d'établir des rapports périodiques sur leurs efforts budgétaires et leur situation financière. Depuis septembre 2014, la norme européenne SEC 2010 constitue le nouveau cadre référentiel pour l'établissement des comptes nationaux, qui s'appuient en partie sur les chiffres d'exécution et budgétaires (consolidés) des différentes autorités. Ces dernières années, la crise bancaire et la crise de la dette ont entraîné un renforcement systématique de la surveillance exercée par l'Europe sur les comptes publics des Etats membres. En effet, les critères de consolidation ont été étendus, augmentant ainsi sensiblement le nombre d'entités publiques à consolider, les règles d'imputation ont été adaptées (p. ex. de nombreux projets d'investissements public-privé font désormais partie du secteur public) et Eurostat surveille de près la qualité des chiffres transmis.

L'audit financier des comptes annuels d'une institution publique vise à garantir la qualité des informations financières fournies.

Les réviseurs d'entreprises organisent leur contrôle des comptes annuels conformément aux normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, ISA) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC). Les *International Standards for Supreme Audit Institutions* (ISSAI) sont les normes d'audit appliquées par les cours des comptes lors de l'audit des administrations publiques. Le cadre normatif des normes ISSAI ne se limite pas à l'audit financier, mais contient également des normes relatives aux contrôles de légitimité et de régularité. Les normes ISSAI émanent des normes ISA, qui sont reprises telles quelles dans le cadre ISSAI et complétées d'une *practice note*. Celle-ci explique comment les normes ISA doivent être interprétées et appliquées dans le contexte des administrations publiques, de façon à tenir compte de leurs caractéristiques spécifiques. Les auditeurs financiers travaillant avec les normes ISA ne devraient donc pas éprouver de difficultés à appliquer ou faire référence aux normes ISSAI lors de l'audit d'une institution publique.

L'utilisation de ces normes d'audit acceptées à l'échelle internationale leur offre de nombreux avantages :

- un auditeur financier qui planifie, réalise et fait rapport sur son audit financier conformément aux normes ISSAI peut être assuré que la qualité d'audit de ses travaux est garantie. Les normes ISSAI lui offrent la structure et les axes nécessaires pour détecter et résoudre de manière adéquate les problèmes d'un audit ;

- les normes d’audit constituent la base de la formation initiale et continue des auditeurs financiers. Les manuels d’audit et procédures d’audit internes représentent les corollaires de ces normes d’audit ;
- un audit financier dans le respect des normes ISSAI offre à l’utilisateur du rapport d’audit la garantie que l’auditeur financier a formulé une opinion professionnelle et objective en se basant sur des travaux d’audit planifiés, exécutés, documentés et rapportés compte tenu de l’état le plus avancé des techniques en la matière. Le rapport d’audit est alors un gage de crédibilité et de valeur ajoutée. De plus, il constitue aux yeux des utilisateurs un point de repère dans la comparaison des rapports d’audit des différentes entités publiques ;
- l’application des normes d’audit acceptées à l’échelle internationale facilite la collaboration avec les autres acteurs de contrôle. Cela a son importance dans le contexte des administrations publiques, où différents acteurs de contrôle, chacun chargé de missions spécifiques, travaillent côte à côte : commissaires du gouvernement et mandataires des finances, inspecteurs des finances, auditeurs internes, réviseurs d’entreprises ainsi que la Cour des comptes. Un cadre normatif commun contribue à une meilleure compréhension de la portée des missions de contrôle de chacun ; et
- le Parlement flamand attache une grande importance à une bonne collaboration entre les différents acteurs de contrôle. Ainsi, le décret des comptes (*Rekendecreet*) du 8 juillet 2011 prévoit un cadre d’audit unique (*single audit*) pour la conclusion d’accords sur la collaboration entre les acteurs de contrôle en vue d’améliorer la qualité du contrôle et d’alléger le poids des contrôles pour les institutions publiques contrôlées. Ceci a notamment été concrétisé dans un accord de coopération par lequel les réviseurs d’entreprises, *Audit Vlaanderen* et la Cour des comptes conviennent de coordonner leurs efforts de contrôle en ce qui concerne la stratégie, la planification, l’analyse de risques ainsi que les travaux et les résultats de contrôle. Cette coopération est rendue possible par le seul fait que les contrôles relèvent du même cadre normatif ISA/ISSAI. Parallèlement, il s’agit d’une « bonne pratique » quant à la façon de concrétiser un audit financier de façon sensée et plus efficace auprès des administrations publiques.

Cette publication constitue un excellent levier pour améliorer notre compréhension et notre connaissance des normes ISA et ISSAI et encourager leur utilisation au sein des administrations publiques. Elle contribue ainsi à une collaboration renforcée entre les différents acteurs de contrôle.

Ignace DESOMER
Président de la Cour des comptes

XI

AVANT-PROPOS

EXECUTIVE SUMMARY (NL)

Onderhavig boek behandelt de toepassing van de internationale auditstandaarden *International Standards on Auditing* (ISA) en *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) in de publieke sector. Ofschoon het duidelijk is dat de ISSAI geen bindende kracht hebben voor de bedrijfsrevisor, toch moet aan de ISSAI ten minste de waarde van *guidance* worden toegekend. De ISSAI zijn immers geënt op de ISA en sluiten uit dien hoofde onmiddellijk aan bij het referentiekader van de externe auditor.

In het eerste inleidend hoofdstuk wordt een beschrijving gegeven van de algemene boekhoudregeling van de publieke en *social* profitsector in België.

Vanuit het *New Public Management* heeft de Copernicushervorming in België de nood aan modernisering en uitbreiding van de begrotingsboekhouding in de federale staat tot uiting gebracht. Dit begon met de wet van 15 maart 1991 houdende de hervorming van de algemene rijkscomptabiliteit en leidde pas veel later tot de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en de comptabiliteit van de federale staat. De openbare instellingen van de sociale zekerheid (OISZ) zijn vanaf het boekjaar 2014 verplicht om hun boekhouding te voeren op basis van een nieuw genormaliseerd boekhoudplan, geïnspireerd op dat van ondernemingen en dat van de federale staat.

De Bijzondere Financieringswet van 16 januari 1989 stelde een eigen boekhoudregeling voor de gemeenschappen en gewesten in het vooruitzicht. Het Vlaamse Comptabiliteitsdecreet van 2004 werd nooit in werking gesteld en werd geactualiseerd door het Rekendecreet van 8 juli 2011 dat een ondernemingsboekhouding met kostenanalytische component invoerde en het principe van *single audit* bevestigde. Het Brussels gewest implementeerde in 2006 de boekhoudhervorming in de ministeries en in 2008 in de autonome administratieve organisaties, waarbij men zich baseerde op praktijken uit de ondernemingssector en op inspiratie uit de IPSAS. In het Waals gewest en de Franse gemeenschap wordt het ondernemingsboekhouden voor het eerst toegepast vanaf januari 2015 en werd tot dusver enkel voldaan aan de budgettaire component van het boekhouden.

De Nieuwe Gemeenteboekhouding (NGB) en de Nieuwe OCMW-boekhouding (NOB) werden eind jaren 90 geïntroduceerd in de lokale besturen. Door het Lambermontakkoord begin jaren 2000 werd de werking van de lokale besturen grondig herzien. In het Vlaams besluit van 25 juni 2010 werd de Beleids- en Beheerscyclus geïntroduceerd, die sterk afgestemd is op IPSAS.

Ook de non-profitsector onderging de laatste 20 jaar heel wat boekhoudhervormingen. De belangrijkste gemeenrechtelijke boekhoudhervorming in de non-profitsector dateert uit 2002, waarbij de wet van 27 juni 1921 drastisch werd aangepast. Dit leidde op boekhoudrechtelijk vlak tot de KB's van 26 juni 2003 (kleine vzw's) en 19 december 2003 (grote en zeer grote vzw's). Daarnaast vonden zowel voor als na 2002 heel wat sectorale hervormingen plaats, vaak gedreven vanuit een financierende of toezichthoudende

XIII

EXECUTIVE SUMMARY (NL)

overheid, bv. ziekenhuizen in 1987 en 2007, ziekenfondsen in 1990, Franstalige *hautes écoles* in 1995, Waalse centra beroepsopleiding in 2002, Vlaamse musea in 2005, kinderbijslagfondsen in 2006, Vlaamse hogescholen in 2007, enz.).

Het materialiteitsconcept is ook bij de overheid een cruciale factor bij de planning, de uitvoering en de rapportering over de auditopdracht. In vrijwel elke ISA of ISSAI wordt herhaald dat een auditopdracht erop gericht is om met redelijke zekerheid de afwijkingen van materieel belang te identificeren, te evalueren en hierover op passende wijze te rapporteren. Een aantal ISSAI gaan specifiek in op hoe de overheidsauditor met materialiteit moet omgaan. ISSAI 1320 gaat over materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle. ISSAI 1450 betreft de evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen. ISSAI 1600 beschrijft de bijzondere overwegingen waarmee een auditor rekening moet houden wanneer hij de (geconsolideerde) financiële overzichten van een groep controleert. Materialiteit is één van de overwegingen waaraan bij een groepsaudit voldoende aandacht moet worden besteed. In het tweede hoofdstuk wordt nagegaan welke bijzonderheden deze ISSAI bevatten.

De onderwerpen die aan bod komen in het derde hoofdstuk omtrent de bedrijfsrevisoren van overheidsentiteiten zijn de volgende: de opdrachtbrief (ISA 200/210 en ISSAI 1200/1210), de bevestigingsbrief (ISA 580 en ISSAI 1580), de *management letter* (ISA 260/265 en ISSAI 1260/1265) en het verslag van de bedrijfsrevisor (ISA 700/705/706/710/720 en ISSAI 1700/1705/1706/1710/1720). Het gaat om een verbeterde methodologie, een strikter werkkader, voornamelijk door middel van de toevoeging van talrijke bijkomende vormvoorschriften waardoor de (na)lezer van het controledossier een schriftelijk spoor van de verschillende controlestappen en van de door de bedrijfsrevisor ontvangen informatie kan terugvinden, alsmede de vereiste van meer schriftelijke bevestiging door de klant en zijn relaties met betrekking tot hun beweringen.

In het vierde hoofdstuk wordt ingegaan op de vraag of de specifieke kenmerken van de publieke sector impact hebben op de wijze waarop van de auditor verwacht wordt om te gaan met het frauderisico en hoe dit zijn controleaanpak kan beïnvloeden. Het referentiekader voor de auditor is ISA 240 “Verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten”. In zijn controlebenadering moet de auditor op actieve wijze rekening houden met het frauderisico. Hij moet het risico op fraude inschatten. Zijn er risico’s geïdentificeerd, dan moet de auditor zijn controlebenadering in functie hiervan aanpassen. ISA 240 bevat een aantal voor de publieke sector specifieke paragrafen. Daarnaast is er ISSAI 1240 die de subtitel *Practice Note ISA 240* draagt. ISSAI 1240 gaat in op de manier waarop de kenmerken van de publieke sector de controle beïnvloeden en vormt op die wijze een dankbare bron aan informatie voor de bedrijfsrevisor.

Aangezien de overheidssector een zeer breed terrein is, met allerlei soorten entiteiten – gaande van het federaal niveau tot de gewesten, gemeenten, autonome overheidsentiteiten, instellingen van openbaar belang, enz. – kan de mate van autonomie sterk uiteenlopen. De mate van autonomie zal derhalve een impact hebben op de continuïteitsrisico’s. Deze problematiek wordt behandeld in het vijfde hoofdstuk. Over het algemeen is het continuïteitsrisico zeer beperkt bij de overheidssector. Dit risico neemt

XIV

toe wanneer, om verschillende redenen, de steun van de regering kan worden verlaagd of ingetrokken, bijvoorbeeld in geval van privatisering of voor overheidsentiteiten die winstgevende werkzaamheden verrichten en die, in dit verband, niet rechtstreeks afhankelijk van de subsidiëeringsmechanismen. ISA 570 betreffende continuïteit gaat over de verplichtingen van de auditor ten aanzien van de auditwerkzaamheden m.b.t. financiële overzichten die moeten worden uitgevoerd in het licht van de toepassing van de continuïteitsveronderstelling door de leiding van de onderneming. ISSAI 1570 heeft tot doel aanvullende aanwijzingen te geven over de continuïteit voor de auditors van de publieke sector.

Het zesde hoofdstuk behandelt ISA 610 met name het gebruik maken van de werkzaamheden van interne auditors waarbij wat duidelijkheid voor de externe auditor wordt geschept aangaande de vereisten waaraan de interne auditfunctie en haar werkzaamheden dienen te voldoen alvorens ze kunnen worden gebruikt in een audit van financiële overzichten. In de publieke sector wordt de externe auditor immers vaak geconfronteerd met zeer brede activiteiten van de te controleren entiteit, die vaak een aanzienlijke graad van specialistische kennis vereisen. Daarenboven noopt de regelgeving tot een efficiënt gebruik van gemeenschapsmiddelen die nopen om overlappings van de werkzaamheden van de aanwezige controleactoren maximaal te beperken. Rekening houdend met beide leidt het gebruik van werkzaamheden van de interne auditfunctie door de externe auditor tot optimaler gebruik van gemeenschapsmiddelen, effectiviteit van de audit en verhoogde auditkwaliteit.

Een belangrijk instrument bij de controle in de publieke sector bestaat erin na te gaan of de activiteiten en de verstrekte informatie van de overheidsinstelling in overeenstemming zijn met de op haar van toepassing zijnde regelgeving. De regelgeving vormt immers een belangrijke controlemiddel op het overheidsoptreden en het zuinig, efficiënt en doeltreffend besteden van overheidsmiddelen. Nagaan of een organisatie of instelling uit de publieke sector de wet- en regelgeving heeft nageleefd valt onder wettigheids- of *compliance* audit. De auditor onderzoekt of de regelgeving en andere *compliance* vereisten werden nageleefd en rapporteert hierover. Het toepassingsgebied van ISA 250 over het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij de controle van de financiële overzichten in de publieke sector beperkt zich tot de verantwoordelijkheid van de auditor om de wet- en regelgeving in aanmerking te nemen bij een controle van financiële overzichten. Het zevende hoofdstuk gaat in op deze thematiek.

Controle-informatie wordt in ISA 500 gedefinieerd als informatie die door de auditor wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert en komt aan bod in het achtste hoofdstuk. Controle-informatie omvat zowel in de administratieve vastleggingen (van boekingen en onderbouwende vastleggingen) opgenomen informatie die aan financiële overzichten ten grondslag ligt, als even goed andere informatie: een beheersovereenkomst tussen een begunstigde entiteit en de Vlaamse Gemeenschap, waarin het jaarlijks overeengekomen subsidiebedrag is opgenomen indien aan bepaalde KPI's wordt voldaan of een bodemattest van OVAM dat de kwaliteit van een perceel grond attesteert, zullen daardoor beide als controle-informatie worden aanzien. Het voldoende zijn van controle-informatie geeft de maatstaf van de hoeveelheid controle-informatie aan, die wordt beïnvloed door de inschatting door de auditor van de risico's

van een afwijking van materieel belang, alsmede door de kwaliteit van dergelijke controle-informatie. Daarnaast is het geschikt zijn van controle-informatie de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie, met name de relevantie en de betrouwbaarheid ervan bij het verschaffen van onderbouwing van de conclusies waarop het oordeel van de auditor wordt gebaseerd.

In het negende hoofdstuk wordt het gebruiken van steekproeven bij een controle aangesneden dat in ISA 530 wordt omschreven als het verrichten van controlewerkzaamheden op minder dan 100% van de elementen binnen een populatie op zodanige wijze dat alle steekproefeenheden geselecteerd kunnen worden, zodat de auditor een redelijke basis krijgt voor conclusies over de populatie als geheel. De auditor dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. ISA 530 vult daarbij ISA 500 aan. *Public sector auditors* moeten hun verantwoordelijkheden overwegen indien het management niet in staat is om een adequate verklaring te geven voor de deviaties en afwijkingen. Zo zullen *public sector auditors* verder zoeken naar onderliggende redenen voor het tekort aan informatie en bepalen wie verantwoordelijk is.

In het tiende hoofdstuk komt de standaard voor de kwaliteitsbeheersing van de organisatie, die de audit uitvoert, aan bod. Hier wordt eerst ISQC1 belicht, die van toepassing is op de bedrijfsrevisoren. Daarna wordt stilgestaan bij enkele specifieke aspecten van kwaliteitsbeheersing die van belang zijn voor publieke sector audits en tenslotte wordt de vergelijking gemaakt met ISSAI 40.

Een epiloog van de Voorzitter van het IBR over de audit in de publieke sector sluit onderhavig boek af.

Deze publicatie werd nagelezen door een leescomité bestaande uit:

- Céline ARNAUD, bedrijfsrevisor en vennoot bij RSM bedrijfsrevisoren, lid van de Commissie Publieke Sector IBR, alsook werkzaam bij verscheidende Waalse publieke rechtspersonen; en
- Willy VERSCHUERE, verhinderd bedrijfsrevisor, projectmanager bij de Vlaamse overheid, Departement Financiën en Begroting, Dienst rechtspersonen, alsook voorzitter van de Stuurgroep *single audit*.

XVI

EXECUTIVE SUMMARY (NL)

EXECUTIVE SUMMARY (FR)

Ce livre traite de l'application des normes internationales d'audit *International Standards on Auditing* (ISA) et *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) dans le secteur public. Bien que les normes ISSAI n'aient pas force obligatoire pour le réviseur d'entreprises, celles-ci méritent tout au moins d'être considérées comme des lignes directrices. En effet, les normes ISSAI s'inspirent des normes ISA et s'inscrivent donc pleinement dans le cadre de référence des auditeurs externes.

Le chapitre introductif fournit une description du régime comptable général des secteurs public et non marchand en Belgique.

Dans l'esprit du *New Public Management*, en Belgique, la réforme Copernic a exprimé la nécessité de moderniser et d'étendre la comptabilité budgétaire dans l'État fédéral. Ceci a commencé par la loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'Etat et a mené bien plus tard à la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral. Depuis l'exercice 2014, les institutions publiques de sécurité sociale (IPSS) sont obligées de tenir leur comptabilité sur la base d'un nouveau plan comptable normalisé, inspiré de celui des entreprises et de celui de l'Etat fédéral.

La loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 annonçait un régime comptable propre aux communautés et régions. Le décret flamand sur la comptabilité de 2004 n'a jamais été mis en œuvre et a été actualisé par le Décret des comptes (*Rekendecreet*) du 8 juillet 2011, qui a introduit une comptabilité d'entreprise avec composante d'analyse des coûts et a confirmé le principe de l'audit unique (*single audit*). La Région de Bruxelles-Capitale a implémenté la réforme comptable au sein des ministères en 2006 et des organisations administratives autonomes en 2008, en se basant sur les pratiques du secteur des entreprises et en s'inspirant des normes IPSAS. La Région wallonne et la Communauté française ont appliqué la comptabilité d'entreprise pour la première fois en janvier 2015 et ont jusqu'ici uniquement satisfait à l'aspect budgétaire de la comptabilité.

La « Nouvelle comptabilité des communes » (*Nieuwe Gemeenteboekhouding*) et la « Nouvelle comptabilité des CPAS » (*Nieuwe OCMW-boekhouding*) ont été introduites auprès des pouvoirs locaux flamands à la fin des années 90. Au début des années 2000, l'accord Lambermont a mené à une révision en profondeur du fonctionnement des pouvoirs locaux flamands. L'arrêté flamand du 25 juin 2010 a introduit le cycle politique et de gestion (*Beleids- en Beheerscyclus*), étroitement calqué sur les normes IPSAS.

Le secteur non marchand a lui aussi connu de nombreuses réformes comptables au cours des vingt dernières années. La principale réforme comptable de droit commun menée dans le secteur non marchand date de 2002 et a conduit à une adaptation substantielle de la loi du 27 juin 1921. Sur le plan comptable, cette réforme a donné naissance aux AR du 26 juin 2003 (petites ASBL) et du 19 décembre 2003 (grandes et très grandes ASBL). En outre, bon nombre de réformes sectorielles ont été engagées tant avant qu'après 2002. Celles-ci sont souvent incitées par une autorité de tutelle ou chargée du

XVII

EXECUTIVE SUMMARY (FR)

financement. L'on peut citer à titre d'exemple celles des hôpitaux en 1987 et 2007, des mutualités en 1990, des hautes écoles francophones en 1995, des centres wallons de formation professionnelle en 2002, des musées flamands en 2005, des caisses d'allocations familiales en 2006 et des hautes écoles flamandes en 2007.

Au sein de l'administration publique, la notion de caractère significatif est également un facteur crucial pour la planification, l'exécution et le reporting sur la mission d'audit. Dans pratiquement chaque norme ISA ou ISSAI, il est répété qu'une mission d'audit vise à identifier avec une assurance raisonnable les anomalies significatives, de les évaluer et d'en faire rapport de façon appropriée. Certaines normes ISSAI précisent quel comportement l'auditeur public doit adopter par rapport au caractère significatif. La norme ISSAI 1320 traite du caractère significatif lors de la planification et de l'exécution d'un contrôle. La norme ISSAI 1450 concerne l'évaluation des anomalies identifiées lors du contrôle. La norme ISSAI 1600 décrit les aspects particuliers qu'un auditeur doit prendre en compte lorsqu'il contrôle les états financiers (consolidés) d'un groupe. Le caractère significatif fait partie des aspects auxquels doit être accordé suffisamment d'importance lors d'un audit de groupe. Le deuxième chapitre examine les particularités de ces normes ISSAI.

Les sujets développés au troisième chapitre dans l'optique du réviseur d'entreprises d'une entité publique sont les suivants : la lettre de mission (ISA 200/210 et ISSAI 1200/1210), la lettre d'affirmation (ISA 580 et ISSAI 1580) et la lettre de recommandations (ISA 260/265 et ISSAI 1260/1265) et le rapport du réviseur d'entreprises (ISA 700/705/706/710/720 et ISSAI 1700/1705/1706/1710/1720). Il s'agit d'une méthodologie améliorée, d'un cadre plus strict de travail au travers principalement de l'ajout de nombreux formalismes supplémentaires permettant à un (re)lecteur du dossier d'audit de trouver les traces écrites de toutes les démarches entreprises et de toutes les informations reçues par le réviseur d'entreprises au cours de ses travaux, ainsi que l'exigence de plus de confirmation écrite de la part du client et de ses relations quant à leurs assertions.

Le quatrième chapitre se penche sur l'éventuel impact des caractéristiques spécifiques du secteur public sur la façon dont l'auditeur est censé réagir face aux risques de fraude et sur son approche d'audit. Le cadre référentiel de l'auditeur est la norme ISA 240, « Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers ». Dans son approche d'audit, l'auditeur doit tenir compte de manière active du risque de fraude. Il doit évaluer le risque que des actes de fraude soient commis. Si des risques sont identifiés, l'auditeur doit adapter son approche d'audit en fonction de ceux-ci. La norme ISA 240 contient certains paragraphes propres au secteur public. Il convient aussi de citer la norme ISSAI 1240, également intitulée *Practice Note ISA 240*. La norme ISSAI 1240 traite de la manière dont les caractéristiques du secteur public influencent le contrôle. Elle constitue ainsi une précieuse source d'informations pour le réviseur d'entreprises.

Etant donné que le secteur public est un domaine très large, comprenant toutes sortes d'entités, en partant du fédéral, passant par les régions, les communes, les entités publiques autonomes, les organismes d'intérêt public, etc., ces entités ont un degré d'autonomie qui peut être fortement variable. De manière corollaire, ce degré d'autonomie aura une

XVIII

influence sur les risques en matière de continuité. Cette problématique fait l'objet du cinquième chapitre. De manière générale, le risque de continuité est fortement limité au niveau du secteur public. Ce risque s'accroît lorsque, pour différentes raisons, le soutien du gouvernement peut être supprimé ou réduit, en cas de privatisation par exemple, ou pour des entités publiques qui génèrent des activités lucratives et qui dans ce cadre, ne dépendent pas directement de mécanismes de subsidiarité. La norme ISA 570 relative à la continuité d'exploitation traite des obligations de l'auditeur face aux procédures d'audit d'états financiers à effectuer au regard de l'application de l'hypothèse de continuité d'exploitation, hypothèse posée par la direction de l'entreprise. Le but de l'ISSAI 1570 est de donner des indications supplémentaires par rapport à la continuité pour les auditeurs du secteur public.

Le sixième chapitre traite de la norme ISA 610 et notamment de l'utilisation des travaux des auditeurs internes, en clarifiant, à l'attention de l'auditeur externe, les exigences auxquelles doit satisfaire la fonction d'audit interne et ses travaux avant de pouvoir être utilisés pour l'audit des états financiers. En effet, dans le secteur public, l'auditeur externe est régulièrement confronté à un spectre très large d'activités de l'entité à contrôler, ce qui nécessite souvent un degré de spécialisation élevé. Qui plus est, la réglementation encourage une utilisation efficace des ressources communautaires en vue de limiter au maximum toute redondance dans les travaux des acteurs de contrôle présents. Compte tenu des deux éléments, l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne par l'auditeur externe conduit à une utilisation optimisée des ressources communautaires, un audit efficace et une meilleure qualité de l'audit.

Un processus important dans le contrôle au sein du secteur public consiste à vérifier si les activités réalisées et les informations fournies par l'unité d'administration publique sont conformes à la réglementation à laquelle l'unité est soumise. Il faut dire que la réglementation constitue un moyen de contrôle important sur l'action publique et l'utilisation économique, efficiente et efficace des fonds publics. La vérification du respect des exigences légales et réglementaires par une organisation ou institution du secteur public relève de l'audit légal ou de l'audit de conformité. L'auditeur examine si la réglementation et les autres exigences de conformité ont été respectées et en fait rapport. Dans le secteur public, le champ d'application de la norme ISA 250 relative à la prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers se limite à l'obligation de l'auditeur de prendre en considération les exigences légales et réglementaires lors du contrôle des états financiers. Le septième chapitre aborde cette thématique.

La norme ISA 500 définit les éléments probants comme étant des informations utilisées par l'auditeur pour aboutir aux conclusions sur lesquelles il fonde son opinion d'audit. Le huitième chapitre se penche sur ces éléments probants. Ceux-ci comprennent tant des informations reprises dans les documents comptables (écritures comptables et pièces justificatives) qui servent de base aux états financiers, que d'autres informations. Ainsi, un contrat de gestion entre une entité bénéficiaire et la Communauté flamande, dans lequel est repris le montant des subventions convenu sur une base annuelle s'il est satisfait à certains indicateurs clés de performance, ou une attestation de sol délivrée par l'OVAM qui atteste de la qualité du sol d'une parcelle de terrain, seront tous deux

considérés comme des éléments probants. Le caractère suffisant des éléments probants est la mesure du nombre d'éléments probants, qui est influencé par l'évaluation de l'auditeur des risques d'anomalies significatives ainsi que par la qualité de ces éléments probants. Parallèlement, le caractère approprié des éléments probants est la mesure de la qualité de ceux-ci, notamment de leur pertinence et de leur fiabilité à fournir un support aux conclusions sur lesquelles l'opinion de l'auditeur est fondée.

Le neuvième chapitre s'intéresse à l'utilisation de sondages en audit, que la norme ISA 530 décrit comme étant la mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100% des éléments d'une population, de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées, en vue de fournir à l'auditeur une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dans son ensemble. L'auditeur doit définir et réaliser des procédures d'audit de manière à recueillir, compte tenu des circonstances, des éléments probants suffisants et appropriés. La norme ISA 530 complète la norme ISA 500. Les auditeurs du secteur public doivent considérer leurs obligations lorsque les dirigeants ne sont pas en mesure de justifier de façon adéquate les écarts et anomalies. De cette manière, les auditeurs du secteur public doivent approfondir les recherches sur les raisons qui sous-tendent le manque d'informations et déterminer qui en porte la responsabilité.

Le dixième chapitre traite de la norme relative au système de contrôle qualité de l'organisation qui réalise l'audit. L'on commence par présenter la norme ISQC1, qui s'applique aux réviseurs d'entreprises, et l'on s'attarde ensuite sur certains aspects spécifiques du contrôle de qualité qui présentent un intérêt pour le secteur public, pour finir par comparer cette norme à l'ISSAI 40.

Le présent livre se conclut par un épilogue du Président de l'IRE sur l'audit dans le secteur public.

Cette publication a été relue par un comité de lecture composé de :

- Céline ARNAUD, réviseur d'entreprises et associée auprès de RSM Réviseurs d'entreprises, membre de la Commission Secteur public de l'IRE et active auprès de diverses personnes morales de droit public wallonnes ; et
- Willy VERSCHUERE, réviseur d'entreprises empêché, gestionnaire de projets auprès de l'autorité flamande, Département Finances et Budget, Service Personnes morales, et président du groupe de pilotage *single audit*.

EXECUTIVE SUMMARY (EN)

This publication deals with the application of the *International Standards on Auditing* (ISAs) and *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAIs) in the public sector. Although it is clear that the ISSAIs have no binding force for the registered auditors, they deserve at least to be considered as guidance. Indeed, the ISSAIs are based on the ISAs and therefore fully fit into the frame of reference of the external auditor.

The introductory chapter contains a description of the general accounting regime of the public and social profit sector in Belgium.

As an extension of the New Public Management, the Copernicus reform expressed the need in Belgium to modernise and extend the budgetary accounting of the federal government. This started with the Law of 15 March 1991 on the reform of general state accounting and led only much later to the Law of 22 May 2003 organising the budget and accounting of the federal government. Since fiscal year 2014, public social security institutions must keep their accounts under a new uniform accounting system, inspired by that of the companies and of the federal government.

The Special Law of 16 January 1989 organising the financing of the Communities and Regions (*Bijzondere Financieringwet*) heralded the implementation of an accounting regime specific to the communities and regions. The Flemish Accounting Decree of 2004 was never put into effect and has been updated by the Flemish Accounts Decree (*Rekendecreet*) of 8 July 2011 implementing corporate accounting with cost analysis and confirming the principle of *single audit*. The Brussels Region implemented the accounting reform in the ministries in 2006 and in the autonomous administrative units in 2008, based on the practices of the business sector and on the inspiration of the IPSAS. In the Walloon Region and the French Community, corporate accounting was applied for the first time in January 2015. Prior to this, only the budgetary aspect of accounting was respected.

At the end of the nineties, the new accounting systems for municipalities and for public social assistance centres were introduced in the local governments. The Lambermont agreement thoroughly reviewed the functioning of local governments at the turn of the century. The Flemish Decree of 25 June 2010 introduced the policy and management cycle (*Beleids- en Beheerscyclus*), which is closely aligned with the IPSAS.

The non-profit sector has also undergone numerous accounting reforms over the last 20 years. The main common law accounting reform in the non-profit sector dates back to 2002, with a substantial amendment to the Law of 27 June 1921. In the field of accounting law, this resulted in the Royal Decrees of 26 June 2003 (small non-profit organisations) and of 19 December 2003 (large and very large non-profit organisations). In addition, a large number of sectoral reforms were implemented both before and after 2002, often prompted by funding or supervising authorities (e.g. hospitals in 1987 and 2007, health

XXI

EXECUTIVE SUMMARY (EN)

insurance funds in 1990, French-speaking colleges of higher education (*hautes écoles*) in 1995, Walloon vocational training centres in 2002, Flemish museums in 2005, family allowance funds in 2006, Flemish colleges of higher education in 2007, etc.).

In public administration, the concept of materiality is also crucial when planning, performing and reporting on the audit engagement. Almost every ISA and ISSAI consistently state that an audit engagement aims at identifying, assessing and adequately reporting the material misstatements with reasonable assurance. Some ISSAIs specifically address the way the public auditor should deal with materiality. ISSAI 1320 relates to materiality in planning and performing an audit. ISSAI 1450 concerns the evaluation of misstatements identified during the audit. ISSAI 1600 describes the special considerations auditors must take into account when they audit a group's (consolidated) financial statements. Materiality is one of the considerations that should get sufficient attention during a group audit. The second chapter examines the distinctive features of these ISSAIs.

The topics developed in the third chapter concerning registered auditors of public entities include: the engagement letter (ISA 200/210 and ISSAI 1200/1210), the representation letter (ISA 580 and ISSAI 1580), the management letter (ISA 260/265 and ISSAI 1260/1265) and the registered auditor's report (ISA 700/705/706/710/720 and ISSAI 1700/1705/1706/1710/1720). It concerns an enhanced methodology, a stricter working framework, mainly through the addition of numerous additional formalisms that allow a (proof)reader of the audit file to find written evidence of all audit steps taken and all information received by the registered auditor during his audit procedures, and the requirement of more written confirmations from the client and its relationships with respect to their statements.

The fourth chapter considers whether the specific characteristics of the public sector impact the way the auditor is supposed to deal with the risk of fraud and how this may influence his audit approach. The auditor's frame of reference is ISA 240 "The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements". In his audit approach, the auditor must actively take into consideration fraud risk. He has to assess the risk of fraud. If he identifies risks, he must adjust his audit approach accordingly. ISA 240 contains certain paragraphs specific to the public sector. In addition, there is ISSAI 1240, also titled Practice Note ISA 240. ISSAI 1240 deals with the way the characteristics of the public sector affect the audit and therefore constitutes a valuable source of information for the auditor.

As the public sector covers a very large area with all kinds of entities – ranging from the federal level to the regional or the municipal level, autonomous public entities, public interest organisations, etc. – their level of autonomy can be very diverse. Consequently, this level of autonomy will have an impact on the risks of continuity. This issue is discussed in the fifth chapter. In general, the risk of continuity is very limited in the

public sector. This risk increases when, for various reasons, government support may be reduced or withdrawn, for example in the event of a privatisation or for public entities with profit-generating activities that, in this respect, do not depend directly on funding mechanisms. ISA 570 ‘Going concern’ deals with the auditor’s responsibilities in the audit of financial statements relating to the management’s use of the going concern assumption. The purpose of ISSAI 1570 is to provide further guidance on continuity for public sector auditors.

The sixth chapter deals with ISA 610 and in particular the use of the work of the internal auditors. It provides clarity for the external auditor on the requirements the audit function and its activities must meet in order to be used in the audit of financial statements. In the public sector, the external auditor is frequently confronted with a very broad range of activities of the entity to be audited, which often requires a high degree of specialized knowledge. Furthermore, regulators encourage the efficient use of community funds in order to avoid as much as possible duplication in the work carried out by the present audit actors. Taking into account both aspects, the use of the work of the internal audit function by the external auditor leads to a more optimal use of community funds, effectiveness of the audit and enhanced audit quality.

During a public sector audit, it is important to verify the compliance of the activities and information provided by the public sector unit with the regulation to which it is subject. Regulation constitutes an important means of control over public action and the efficient, effective and economic use of public funds. The verification if a public sector unit or organisation complies with the laws and regulations, falls within the scope of a legality or compliance audit. The auditor examines whether the regulation and other compliance requirements have been met and reports thereon. In the public sector, the scope of ISA 250 on the consideration of laws and regulations in an audit of financial statements is limited to the responsibilities of the auditor with respect to the consideration of laws and regulations during the audit of financial statements. The seventh chapter covers this subject.

ISA 500 defines audit evidence as information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor’s opinion is based. This point is addressed in the eight chapter. Audit evidence includes both information contained in the accounting records (book entries and supporting documents) underlying the financial statements as well as other information. For example, a management contract between a beneficiary entity and the Flemish Community, which includes the annually agreed subsidy amount if certain KPIs are achieved, or an OVAM soil certificate that attests the quality of a plot of land, are consequently both considered as audit evidence. Sufficiency of audit evidence indicates the measure of the quantity of audit evidence, that is affected by the auditor’s assessment of the risks of material misstatement and also by the quality of such audit

evidence. In parallel, the appropriateness of audit evidence indicates the measure of the quality of audit evidence, that is, its relevance and its reliability in providing support for the conclusions on which the auditor's opinion is based.

The ninth chapter looks at the use of samples in an audit, which ISA 530 describes as the application of audit procedures to less than 100% of items within a population such that all sampling units have a chance of selection in order to provide the auditor with a reasonable basis on which to draw conclusions about the entire population. The auditor must design and perform audit procedures that are, under the circumstances appropriate to obtain, sufficient appropriate audit evidence. Thereby, ISA 530 supplements ISA 500. Public sector auditors must consider their responsibilities if management is unable to justify adequately the discrepancies and misstatements. In this way, public sector auditors will continue searching for underlying reasons for the lack of information and determine who is responsible.

The tenth chapter sets out the standard on quality control of the organisation that performs the audit. First, ISQC1 is explored, that is applicable to the registered auditors. Therefore some specific aspects of quality control that are relevant to the public sector are discussed, to then finally make a comparison with ISSAI 40.

This book ends with an epilogue by the President of the IBR-IRE on audit in the public sector.

This publication has been reviewed by a reading committee consisting of:

- Céline ARNAUD, registered auditor and partner at RSM Registered auditors, member of the Public Sector Commission of the IBR-IRE also working for various Walloon legal persons under public law; and
- Willy VERSCHUERE, prevented registered auditor, project manager at the Flemish Government, Department Finances and Budgets, Service Legal Persons, as well as president of the steering group *single audit*.

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES – TABLE OF CONTENTS

Woord vooraf	V
<i>I. Desomer</i>	
Avant-propos	IX
<i>I. Desomer</i>	
Executive summary (NL)	XIII
Executive Summary (FR)	XVII
Executive Summary (EN)	XXI
Inhoudstafel – Table des matières – Table of contents	XXV
HOOFDSTUK 1 ALGEMENE BOEKHOUDREGELING VAN DE PUBLIEKE EN NOT-FOR-PROFITSECTOR IN BELGIE	1
CHAPITRE 1^{ER} REGIME COMPTABLE GENERAL DES SECTEURS PUBLIC ET NON MARCHAND EN BELGIQUE	1
<i>Prof. dr. J. Christiaens & F. Vandendriessche</i>	
1.1. Staatsstructuur en algemene bepalingen	2
1.2. Boekhoudregelingen	3
1.3. Auditregelingen	6
1.4. Samenvattend overzicht	9
1.1. Structure gouvernementale et dispositions générales	10
1.2. Régimes comptables	11
1.3. Règlements d’audit	14
1.4. Aperçu	17
HOOFDSTUK 2 MATERIALITEIT	19
CHAPITRE 2 MATERIALITE	19
<i>L. Tydgat</i>	
2.1. Inleiding	20
2.2. Basisprincipe bij audit in de overheid	21
2.3. Standaarden voor financiële audit	22
2.3.1. Audit van de individuele jaarrekening (ISSAI 1320 en 1450)	22
A. Algemene beschouwingen	22
B. Gebruikers van financiële informatie	22
C. Beslissingen over materialiteit bij de planning van de audit	23
D. Kostprijs en prijszetting	24
E. Gemengde audits	25
F. Communicatie van niet-gecorrigeerde afwijkingen	26
2.3.2. Audit van de geconsolideerde financiële overzichten (ISSAI 1600)	26
A. Algemeen	26
B. Voorbeeld: <i>single audit</i> bij de Vlaamse overheid	26

XXV

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES – TABLE OF CONTENTS

CHAPITRE 3	LETTRE DE MISSION, LETTRE D’AFFIRMATION, LETTRE DE RECOMMANDATIONS ET LE RAPPORT DU REVISEUR D’ENTREPRISES	31
HOOFDSTUK 3	OPDRACHTBRIEF, BEVESTIGINGSBRIEF, MANAGEMENT LETTER EN VERSLAG VAN DE BEDRIJFSREVISOR	31
	<i>F. Maillard</i>	
3.1.	Préambule	32
3.2.	Lettre de mission	33
3.3.	Lettre d’affirmation	37
3.4.	Lettre de recommandations (aussi appelée « <i>management letter</i> » ou « lettre de management »)	39
3.4.1.	Généralités	39
3.4.2.	Faiblesses en matière de gestion organisationnelle	40
3.4.3.	Inefficacités constatées	41
3.4.4.	Infractions à d’autres textes réglementaires qui ont eu ou pourraient avoir des conséquences financières pour l’entité	41
3.4.5.	Points à reprendre	41
3.5.	Rapport du réviseur d’entreprises	44
3.6.	Conclusion	46
HOOFDSTUK 4	VOLKOMEN CONTROLE EN FRAUDERISICO – BIJZONDERE ASPECTEN VOOR DE OPDRACHTEN IN DE PUBLIEKE SECTOR	47
CHAPITRE 4	CONTROLE PLENIER ET RISQUE DE FRAUDE – ASPECTS PARTICULIERS POUR LES MISSIONS DANS LE SECTEUR PUBLIC	47
	<i>L. Acke</i>	
4.1.	Inleiding	48
4.2.	Begrip fraude	50
4.2.1.	Soort fraude	50
4.2.2.	Fraudedriehoek	51
4.2.3.	Attentiepunten voor de controleaanpak	54
4.2.4.	Consequenties verbonden aan de vaststelling van fraude	55
4.3.	Besluit	57
CHAPITRE 5	CONTINUTE DE L’EXPLOITATION APPLIQUEE AU SECTEUR PUBLIC	59
HOOFDSTUK 5	GOING CONCERN TOEGEPAST OP DE PUBLIEKE SECTOR	59
	<i>J. Delforge</i>	
5.1.	Introduction	60
5.1.1.	Généralités	60
5.1.2.	Introduction – continuité au niveau des normes comptables	60
5.1.3.	Introduction – continuité au niveau des normes d’audit	61
5.1.4.	Différents types d’entités au sein du secteur public	61
5.1.5.	Contexte de la continuité au niveau du secteur public	62
5.2.	Procédures à suivre par l’auditeur dans le cadre de la continuité appliquée au secteur public	63

5.2.1.	Méthodologie à mettre en œuvre par rapport à la détermination du risque de continuité (première étape)	63
	A. Généralités	63
	B. Risque lié à des changements d'orientation politiques	64
	C. Risques opérationnels ou risques liés à l'activité	64
5.2.2.	Méthodologie à mettre en œuvre pour apprécier l'hypothèse de continuité (deuxième étape)	65
5.3.	Conclusion	66

HOOFDSTUK 6	GEBRUIKMAKEN VAN WERKZAAMHEDEN VAN INTERNE AUDITORS	67
CHAPITRE 6	UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES	67

J. Ravijts

6.1.	Algemeenheden	68
6.2.	Inleiding	69
6.3.	Reikwijdte van ISA 610	71
6.4.	Ingangsdatum van de standaard	72
6.5.	Verantwoordelijkheid van de externe auditor	72
6.6.	Definitie van interne audit	73
6.7.	Vereisten	74
	6.7.1. Algemeen	74
	6.7.2. Evalueren van de interne auditfunctie	74
	6.7.3. Gebruikmaken van uitgevoerde werkzaamheden van de interne auditfunctie	76
	A. Evalueren van de aard en de omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie die kunnen worden gebruikt	76
	B. Evalueren van de uitgevoerde werkzaamheden	77
6.8.	Documentatie	78
6.9.	Directe ondersteuning	79
	6.9.1. Algemeen	79
	6.9.2. Evalueren van objectiviteit en vakbekwaamheid van de interne auditoren (conform ISA 610 (<i>Revised</i>))	80
	6.9.3. Bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden die door interne auditoren kunnen worden uitgevoerd (conform ISA 610 (<i>Revised</i>))	80
	6.9.4. Gebruikmaken van directe ondersteuning (" <i>direct assistance</i> ") conform ISA 610 (<i>Revised</i>)	81
6.10.	Conclusie	82

XXVII

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES – TABLE OF CONTENTS

**HOOFDSTUK 7 IN AANMERKING NEMEN VAN WET- EN REGELGEVING BIJ DE
CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN 83**

**CHAPITRE 7 PRISE EN COMPTE DES TEXTES LEGISLATIFS ET
RÉGLEMENTAIRES LORS DU CONTROLE DES ETATS FINANCIERS 83**

M. De Wolf

7.1.	Belang van wet- en regelgeving bij de controle in de publieke sector	84
7.2.	Rol van het management en de controleactoren bij de naleving van de wet- en regelgeving in de publieke sector	86
7.2.1.	Verantwoordelijkheid van het management bij de naleving van de wet- en regelgeving	86
7.2.2.	Opdracht van de controleactoren	86
	A. Algemeen	86
	B. Informatieopdracht van het Rekenhof inzake financiële audit	87
	C. Certificeringsopdracht van de bedrijfsrevisor	88
7.3.	Planning en uitvoering van de audit	89
7.3.1.	Doelstellingen van de audit	89
7.3.2.	Verantwoordelijkheden van de externe auditor	90
7.3.3.	Planning van de audit	90
7.4.	Rapportering	92
7.4.1.	Algemeen	92
7.4.2.	Bedrijfsrevisor	92
	A. Controleverslag	92
	B. <i>Management letter</i>	93
	C. Inhoud van de rapportering door de bedrijfsrevisor	93
7.4.3.	Rekenhof	95
	A. Niveau van rapportering: entiteit, minister, parlement	95
	B. Inhoud van de rapportering door het Rekenhof	95
7.5.	Samenvatting	100

HOOFDSTUK 8 CONTROLE-INFORMATIE 101

CHAPITRE 8 ELEMENTS PROBANTS 101

W. Rutsaert

8.1.	Inleiding	102
8.2.	Voldoende en geschikte controle-informatie	103
8.3.	Als controle-informatie te gebruiken informatie	108
8.4.	Elementen selecteren die moeten worden getoetst om controle-informatie te verkrijgen	109
8.5.	Inconsistentie in of twijfels over de betrouwbaarheid van controle-informatie	111

XXVIII

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES – TABLE OF CONTENTS

HOOFDSTUK 9 STEEKPROEVEN	113
CHAPITRE 9 SONDAGES	113
<i>W. Rutsaert</i>	
9.1. Inleiding	114
9.2. Steekproefopzet en -omvang	114
9.2.1. Algemeen	114
9.2.2. Selecteren van alle items	115
9.2.3. Selecteren van specifieke items	115
9.2.4. Steekproeven	116
9.3. Steekproefopzet en -omvang en selectie van de te toetsen elementen	117
9.4. Uitvoering van controlewerkzaamheden	118
9.4.1. Algemeen	118
9.4.2. Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen	118
9.5. Projectie van afwijkingen	119
9.6. Evaluatie van steekproefresultaten	120
HOOFDSTUK 10 ISQC1 EN PUBLIEKE SECTOR AUDIT	121
CHAPITRE 10 ISQC1 ET AUDIT DU SECTEUR PUBLIC	121
<i>J. Van Brabant</i>	
10.1. Inleiding	122
10.2. ISQC1: het kader voor kwaliteitsbeheersing	122
10.3. Verschillende elementen van een stelsel van kwaliteitsbeheersing opgelegd door ISQC1	123
10.3.1. Algemeen	123
10.3.2. Verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen het kantoor	123
10.3.3. Relevante ethische voorschriften	124
10.3.4. Aanvaarding en verderzetting van klantenrelaties en opdrachten	124
10.3.5. Personeelsbeheer	125
10.3.6. Uitvoering van de opdracht	125
10.3.7. Monitoring van de kwaliteit	125
10.4. Aanbevelingen in ISQC1 ten aanzien van publieke sector audits	126
10.5. Enkele andere specifieke bedenkingen voor de invulling van ISQC1 in de publieke sector	127
10.6. ISSAI 40: de norm voor kwaliteitsbeheersing voor de rekenkamers (“ <i>Supreme Audit Institutions</i> ”)	128
EPILOOG VAN DE VOORZITTER VAN HET IBR	131
EPILOGUE DU PRESIDENT DE L’IRE	131
<i>D. Kroes</i>	

HOOFDSTUK 1

ALGEMENE BOEKHOUDREGELING VAN DE PUBLIEKE EN NOT-FOR-PROFITSECTOR IN BELGIE

CHAPITRE 1^{ER}

REGIME COMPTABLE GENERAL DES SECTEURS PUBLIC ET NON MARCHAND EN BELGIQUE

PROF. DR. J. CHRISTIAENS

UGent, bedrijfsrevisor en Lid van de Commissie Publieke Sector IBR

F. VANDENDRIESSCHE

Assistent EY *public sector* en medewerker ARPS UG-EY

1.1. STAATSSTRUCTUUR EN ALGEMENE BEPALINGEN

1. De verdeling van de bevoegdheden tussen de centrale en regionale overheid, als gevolg van de verschillende staatshervormingen, gebeurde op twee vlakken. De eerste scheidingslijn loopt langs de taalgrens en heeft vooral te maken met cultuur. Daardoor bestaat België vandaag uit drie gemeenschappen: de Vlaamse, de Franse en de Duitstalige. De tweede scheidingslijn verdeelt het land in drie gewesten met meer economische autonomie: het Vlaamse, het Waalse en het Brussels Hoofdstedelijk. Niettegenstaande de overdracht van bevoegdheden naar het regionale niveau, behoudt de federale overheid belangrijke bevoegdheden voor het hele land, zoals bijvoorbeeld defensie en justitie. Beide niveaus hebben hun eigen soevereine wetgevende macht, die elk hun eigen boekhoudregels vastleggen.

2

REGIME COMPTABLE GENERAL DES SECTEURS PUBLIC ET NON MARCHAND EN BELGIQUE

Naast de federale overheid zijn er ook de openbare instellingen van de sociale zekerheid (OISZ). Dit zijn publiekrechtelijke overheidsinstellingen die instaan voor het beheer van de sociale zekerheid. Het gaat onder meer om het RIZIV, RVP, RVA en de RJV. Verder zijn er ook nog de Belgische overheidsbedrijven, bv. NMBS, Bpost, Belgacom, enz.; meestal onder de vorm van vennootschap en dus onderworpen aan het Wetboek van vennootschappen.

Ook de gewesten en gemeenschappen zijn meestal publiekrechtelijke organisaties. Sinds de “Beter Bestuurlijk Beleid”-hervorming van 2006 op het Vlaams niveau, zijn de intern verzelfstandigde agentschappen (IVA) en extern verzelfstandigde agentschappen (EVA) in het leven geroepen. Sommige IVA's hebben rechtspersoonlijkheid, andere niet. De EVA's kunnen zowel een publiekrechtelijke als een privaatrechtelijke vorm aannemen. In Wallonië was de verzelfstandigingsgolf veel minder sterk.

Wat het lokale niveau betreft, is zowel in Vlaanderen als in Wallonië de trend van verzelfstandiging duidelijk te zien. Naast de provincies, gemeenten en OCMW's als publiekrechtelijke instellingen, duiken er heel wat andere entiteiten op. In het kader van de intergemeentelijke samenwerking zijn er bijvoorbeeld de intercommunales, waarbij een groep van gemeenten samenwerkt onder één juridische entiteit, meestal een vennootschap. Daarnaast zijn er de autonome provincie- en gemeentebedrijven (APB/AGB) of de *régie provinciale ou communale autonome* (RPA/RCA), waarbij een bepaalde taak van een provincie of gemeente wordt ondergebracht in een verzelfstandigde entiteit met rechtspersoonlijkheid.

De not-for-profitsector in België is heel belangrijk en divers en bevat gezondheidszorgen, onderwijs, sport en cultuur. Naast openbare en OCMW-ziekenhuizen, kent de gezondheidszorg veel privaatrechtelijke vzw-ziekenhuizen. Ook in het onderwijs zijn er zowel de publiekrechtelijke instellingen, bv. universiteit Gent (UGent), hogescholen van de Franse gemeenschap, als onderwijsinstellingen onder de vorm van een vzw, bv. Arteveldehogeschool, *Université Libre de Bruxelles* (ULB). Daarnaast behoren ngo's, sociale secretariaten, bepaalde woon- en zorgcentra, centra voor leerlingenbegeleiding, musea, sportfederaties, enz. tot de not-for-profitsector ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ CHRISTIAENS J., VANHEE C., VERBRUGGEN S., MILIS K. (2008), *Verenigingen en stichtingen*, die Keure.

1.2. BOEKHOUDREGELINGEN

2. Enkele decennia terug bestond er in België zo goed als enkel de wet van 17 juli 1975 die de boekhouding van ondernemingen regelde. Mede door de invloed van het *New Public Management* (NPM), werd deze wet het uitgangspunt voor de invoering van “*accrual accounting*” in de publieke en *social profitsector*.

De budgettaire (= cameralistische) boekhouding die men lang gewoon was in de overheidssector kwam in aanraking met de ondernemingsboekhouding en dit resulteerde in een veranderingsgolf en zelfs een “diaspora” op boekhoudkundig vlak in de publieke en *social profitsector*. Deze beweging naar ondernemingsboekhouding trad voor het eerst op bij de OISZ in 1986, een jaar later gevolgd door het uitwerken van de ondernemingsboekhouding in de ziekenhuizen. De gemeenten, toen nog Belgisch, volgden dit pad in 1990. Verder vonden er dan een hele reeks boekhoudhervormingen plaats in de publieke en non-profitsector, hoofdzakelijk geïnspireerd door het toenmalig boekhoudrecht voor ondernemingen, zij het op ontvoogde en verschillende wijzen.

3. Op het federaal niveau kwam de hervorming tot stand omdat de begrotingsboekhouding steeds meer als ontoereikend werd ervaren. Zo werd het steeds moeilijker om aan Europa de financieel-economische informatie te verschaffen die opgelegd is in het kader van het Europees Systeem van Rekeningen (ESR). Vanuit het *New Public Management* heeft de Copernicushervorming in België de nood aan modernisering en uitbreiding van de begrotingsboekhouding in de federale staat tot uiting gebracht. Concreet begon dit met de wet van 15 maart 1991 houdende de hervorming van de algemene rijkscomptabiliteit. Deze wet beoogde het voeren van een ondernemingsboekhouding en de opzet van een analytische boekhouding. Diezelfde wet richtte een Commissie voor de Normalisatie van de Openbare Comptabiliteit (CNOc) op, die belast werd met de praktische uitwerking van deze hervorming, zowel op wettelijk als op boekhoudkundig vlak. Door hindernissen en uitstel leidde dit pas veel later tot de wet van 22 mei 2003 houdende organisatie van de begroting en de comptabiliteit van de federale staat. Hierin werden de basismodaliteiten vastgelegd voor het houden van een ondernemings- en een begrotingsboekhouding. Qua toepassing ontstond er weer uitstel en pas enkele jaren later is men er werk beginnen van maken in wat nu FEDCOM heet.

De openbare instellingen van de sociale zekerheid (OISZ) zijn vanaf het boekjaar 2014 verplicht om hun boekhouding te voeren op basis van een nieuw genormaliseerd boekhoudplan, geïnspireerd op dat van ondernemingen en dat van de federale staat. Het maakt het mogelijk om aan de geldende Europese boekhoudkundige normen te voldoen, met dien verstande dat het niet is afgestemd op de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Momenteel is men binnen de Europese Unie (EU) bezig met deze standaarden en denkt men er zelfs aan om op basis daarvan tot de *European IPSAS*, hetzij EPSAS te komen.

4. Voor de gemeenschappen en gewesten start het verhaal aan de Vlaamse kant met de Bijzondere Financieringswet van 16 januari 1989 die een eigen boekhoudregeling voor de gemeenschappen en gewesten in het vooruitzicht stelde. In de wet van 16 mei 2003 werden enkele bepalingen opgenomen die ervoor zorgden dat de gewestelijke en

gemeenschapsboekhoudingen werden afgestemd op de federale boekhouding met het oog op uniforme rapporterings- en aanrekeningsregels. Het Vlaamse Comptabiliteitsdecreet van 2004 trad helaas nooit in werking en werd geactualiseerd in het Rekendecreet van 8 juli 2011. Dit hield o.a. de invoering van een ondernemingsboekhouding met een kostenanalytische component in en de bevestiging van het principe van *single audit*.

Gebaseerd op het federale kader uit 2003, implementeerde het Brussels gewest in 2006 de boekhoudhervorming in de ministeries en in 2008 in de autonome administratieve organisaties. Voor hun uitvoeringsbesluiten ⁽²⁾ baseerden ze zich op praktijken uit de ondernemingssector en op inspiratie uit de IPSAS (standaarden).

4

REGIME COMPTABLE GENERAL DES SECTEURS PUBLIC ET NON MARCHAND EN BELGIQUE

Het Waals gewest en de Franse gemeenschap hebben de introductie van de ondernemingsboekhouding verschillende keren uitgesteld. Hun huidige boekhoudsoftware, GCOM, is niet ontwikkeld voor het ondernemingsboekhouden en voldoet niet langer aan de aanpassingen van de begrotingsboekhouding. Om ondernemingsboekhouding te introduceren, werd het Walcomfin-project gelanceerd, waarbij de nodige decreten pas in 2012 in werking traden. Momenteel loopt het project, dat intussen werd omgevormd tot WBFIN, op zijn einde: ondernemingsboekhouden werd voor het eerst toegepast in januari 2015. Tot dusver werd enkel voldaan aan het budgettaire component van het boekhouden ⁽³⁾.

5. De “Nieuwe Gemeenteboekhouding” (NGB) en de “Nieuwe OCMW-boekhouding” (NOB) werden eind jaren 90 geïntroduceerd in de Vlaamse lokale besturen. Dit betekende dat de bestaande begrotingsboekhouding werd uitgebreid met een strikt geregelde vermogensboekhouding. De boekhoudhervorming in de gemeenten, waarbij de begrotingsboekhouding dominant bleef, kon zeker geen succes worden genoemd ⁽⁴⁾.

De ondernemingsboekhouding werd ingevoerd als een secundair, min of meer op zichzelf staand informatiesysteem en kreeg geen essentiële rol toebedeeld. In de Vlaamse OCMW's verliep deze hervorming iets beter. Door het Lambermontakkoord begin jaren 2000 werd de werking van de lokale besturen in Vlaanderen grondig herzien. Dit mondde uit in het Gemeentedecreet van 15 juli 2005 en het OCMW-decreet van 19 december 2008. Enkele van de krachtlijnen van deze decreten waren het strategisch meerjarenplan en het budget (die beide een inhoudelijk en een financieel luik bevatten), het voeren van een ondernemingsboekhouding en de invoering van het budgethouderschap. In het besluit van 25 juni 2010 werd de Beleids- en Beheerscyclus geïntroduceerd, die sterk afgestemd is op IPSAS. Dit is te merken in de structuur van de gebruikte schema's (bv. activa en passiva gerangschikt op basis van dalende liquiditeit), de gebruikte terminologie en de minder fiscaal geïnspireerde waarderingsregels. De verzelfstandigde lokale entiteiten, AGB's en intercommunales, zijn doorgaans onderworpen aan de

⁽²⁾ GRUSON, D. (2009). Brussels Hoofdstedelijk Gewest. De financiële hervorming: de interne boekhoudkundige controle, *Documentatieblad van de FOD Financiën*, 69(1).

⁽³⁾ Rekenhof (2014), De boekhoudsoftware van het Waals bestuur in het raam van de nieuwe overheidscomptabiliteit, Geraadpleegd op 6 februari 2015 via https://www.ccrek.be/.../2014_07_BoekhoudsoftwareWaalsBestuurRaamNieuweOverheidscomptabiliteit_Samenvatting.pdf

⁽⁴⁾ CHRISTIAENS J. (1998), Na drie jaar nieuwe gemeenteboekhouding: een empirisch onderzoek: conceptuele benadering van de gemeenteboekhouding, *De gemeente*, 3, p. 16-20.

ondernemingsboekhouding. Voor de AGB's die handels-, financiële of industriële activiteiten verrichten is het zelfs zo dat zij zowel de ondernemingsboekhouding moeten toepassen, als de BBC-boekhouding.

6. Samen met de publieke sector onderging de not-for-profitsector de laatste 20 jaar heel wat boekhoudhervormingen. De belangrijkste gemeenrechtelijke boekhoudhervorming in de *not-for-profit*sector dateert uit 2002, waarbij de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen drastisch werd aangepast. Dit leidde op boekhoudrechtelijk vlak tot de koninklijke besluiten van 26 juni 2003 (kleine vzw's) en 19 december 2003 (grote en zeer grote vzw's). Daarnaast vonden zowel voor als na 2002 heel wat sectorale hervormingen plaats, vaak gedreven vanuit een financierende of toezichhoudende overheid, bv. ziekenhuizen 1987 en 2007, ziekenfondsen 1990, Franstalige hogescholen 1995, Waalse centra beroepsopleiding 2002, Vlaamse musea 2005, kinderbijslagfondsen 2006, Vlaamse hogescholen 2007, enz.).

De blijkbaar zeer heterogene en gebrekkig voorbereide boekhoudhervormingen tonen aan dat de verschillende wetgevers weinig inzicht hebben in de specifieke karakteristieken van *not-for-profit*instellingen met daarenboven een algemeen gebrek aan passende accountancyexpertise.

Naar aanleiding van deze heterogeniteit werd de vraag gesteld of dergelijke sectoraal geregelde verenigingen en stichtingen exclusief onderworpen blijven aan de sectorale regeling, dan wel hun boekhouding moeten voeren en hun jaarrekeningen moeten opstellen conform het gemeen boekhoudrecht voor verenigingen en stichtingen. De wet stelde in dit verband dat men de sectorale regelgeving mag blijven toepassen voor zover deze regels minstens **gelijkwaardig** zijn aan deze bepaald door de vzw-wet. Het antwoord op deze gelijkwaardigheidsvraag wordt door de wet overgelaten aan de raad van bestuur van de vereniging. Uit onderzoek⁽⁵⁾ blijkt dat er slechts één sectorale regeling als gelijkwaardig kan worden beschouwd, zijnde de Vlaamse hogescholen. Verder zijn er nog steeds een 40-tal allemaal verschillende sectorale boekhoudregelingen die niet gelijkwaardig zijn. Zo bv. zijn vzw-ziekenhuizen verplicht de sectorale regeling voor ziekenhuizen van het voorzien in het koninklijk besluit van 19 juni 2007 te volgen evenals de vzw-boekhoudregels. Dit is een acuut probleem, waarbij de wetgever eigenlijk snel een oplossing moet uitwerken. Het oorspronkelijk aantal verschillende sectorale boekhoudregelingen lag nog hoger, maar voor circa 20 regelingen heeft de wetgever de sectorale regeling inmiddels op basis van een wetswijziging aangepast zodat ze aansluiten bij het gemeen boekhoudrecht voor verenigingen en stichtingen.

Men kan dus besluiten dat er qua boekhouding een “divergerende convergentie” plaatsvindt in de overheids- en not-for-profitvormingen. Onder invloed van het NPM-streven aan de ene kant de hervormingen naar convergentie zijnde ondernemingsboekhouden. Aan de andere kant leert het praktijkonderzoek ons echter dat

⁽⁵⁾ CHRISTIAENS J., VANHEE C., VERBRUGGEN S. (2012), Problematiek van de commissarisfunctie in de verenigingen en stichtingen tgv sectorale boekhoud- en externe auditregelingen, *Accountancy & Bedrijfskunde*, nr. 6, p. 26-34.

de uitgewerkte boekhoudpraktijken erg uiteenlopend zijn, waardoor de praktische implementatie van de boekhoudhervormingen sterk verschillend is ⁽⁶⁾.

1.3. AUDITREGELINGEN

7. Wat de (externe) auditregelingen betreft, kan men tevens een geleidelijke samenvloeiing vaststellen van de “klassieke” controleurs/auditors (Rekenhof, toezichthouders, sectorale controlediensten, enz.) met het bedrijfsrevisoraat.

6

REGIME COMPTABLE GENERAL DES SECTEURS PUBLIC ET NON MARCHAND EN BELGIQUE

8. Op het centrale niveau blijft de auditregeling vrij eenduidig en is de samenwerking met het bedrijfsrevisoraat zeer beperkt gebleven. Volgens de Grondwet is het Rekenhof belast met de externe controle van de openbare financiën op het federale niveau, de OISZ, het Vlaamse, Brusselse, Waalse en Duitstalige niveau, en de provincies. Voor de Vlaamse overheid is er met het Rekendecreet en de *single audit* een doorbraak ontstaan, waarbij de verschillende controleactoren (Rekenhof, bedrijfsrevisoren, Inspectie Financiën, Audit Vlaanderen, ...) samenwerken en hun auditactiviteiten worden geharmoniseerd ⁽⁷⁾. Het Rekendecreet is van toepassing op de Vlaamse ministeries en “Diensten met Afzonderlijk Beheer” (DAB), de Vlaamse rechtspersonen (bv. De Lijn, VRT, GO!, ...) en de instellingen die vanuit de ESR-regeling, omwille van overheidssubsidiëring en/of –inmenging, tot de Vlaamse overheid worden gerekend zoals bv. KU Leuven, Jobpunt Vlaanderen, enz.

9. Wat de Vlaamse provincies, gemeenten, en OCMW's betreft, besliste de Vlaamse Regering in 2011 om een systeem van externe audit op te zetten dat zich toespitst op de evaluatie van de administratieve organisatie en het interne controlesysteem. Daarnaast zal de externe audit in functie van specifieke behoeften tevens thema-audits of fraudeonderzoeken kunnen uitvoeren. Elk lokaal bestuur zou één keer in de bestuursperiode van 6 jaar worden geauditeerd. Deze audit wordt uitgevoerd door het agentschap Audit Vlaanderen, dat voorheen Interne Audit Vlaamse Administratie (IAVA) heette, echter zonder externe financiële audit. De Vlaamse lokale besturen zijn bijgevolg één van de weinige overheden binnen de EU die geen jaarlijkse, onafhankelijke, financiële audit van hun financiële rapportering ondergaan. Dit betekent dat de betrouwbaarheid van hun jaarrekening niet wordt gegarandeerd. Het begrip “externe audit” mag in deze context dan ook slechts mits de nodige nuancering worden gebruikt. De audit van de organisatiebeheersing (vooral interne controlesysteem) heet “extern”, maar dreigt te vervagen naar interne audit ook gelet op de integratie met het vroegere IAVA. Daarenboven is een looptijd van zes jaar zeer lang. Wat thans is uitgewerkt door Audit Vlaanderen, staat nog ver van een volledige afdekking van de controlerisico's met betrekking tot financiële rapportering. De rekeningen van intercommunales en de AGB's/APB's ondergaan wel de financiële audit door een bedrijfsrevisor. Voor eerstgenoemden hangt dit samen het Wetboek van vennootschappen en voor laatstgenoemde is dit met ingang vanaf 1 januari

⁽⁶⁾ CHRISTIAENS, J. (2001). Converging new public management reforms and diverging accounting practices in Flemish local governments, *Financial Accountability & Management*, 17(2), p. 153-170.

⁽⁷⁾ CHRISTIAENS J., ACKE L., VANHEE C. (2012), Naar een modern financieel management bij de Vlaamse overheid en de Vlaamse lokale besturen, *Tax Audit & Accountancy*, Jg 7, nr. 34, p. 23-28.

2014 een recente uitbreiding van de wettelijke mandaten van het revisoraat door de creatie van artikel 243bis van het Vlaams gemeentedecreet van 15 juli 2005.

Het extern auditorgaan voor Waalse gemeenten is het *Centre Régional d'Aide aux Communes* (CRAC). Naast de auditopdracht begeleidt het de gemeenten bij het opstellen en opvolgen van hun beheersplan. Dit plan bepaalt de verschillende stappen die een gemeente moet nemen om haar financiële situatie te verbeteren. Tot slot staat het CRAC ook in voor de uitbetaling van subsidies van de Waalse overheid en verleent het kortetermijnleningen aan gemeenten. Voor de uitoefening van zijn taken beschikt het Centre over een beperkte staf en werkt het samen met private auditors⁽⁸⁾.

10. Zeer grote verenigingen en stichtingen zijn verplicht om een bedrijfsrevisor als commissaris aan te stellen met het oog op de externe financiële audit van hun financiële rapportering. Kleine en grote verenigingen en stichtingen kunnen dit vrijwillig doen. Het feit dat de nieuwe vzw-wet voor de zeer grote verenigingen en stichtingen de benoeming van een commissaris oplegt, betekent evenwel niet dat dit de eerste of enige vorm van controle ten aanzien van verenigingen en stichtingen betreft. Diverse federale, gewestelijke of gemeenschapswetgevingen vertrouwen een bepaalde vorm van controle over de boekhouding en jaarrekening reeds toe aan bedrijfsrevisoren, externe accountants of bepaalde ambtenaren zonder commissarisfunctie. Dergelijke sectorale auditregelingen komen vaak voor in sectoren waarin verenigingen of stichtingen een erkenning dienen te krijgen of waar zij in grote mate afhankelijk zijn van subsidiëring door overheidsinstanties.

		Boekhoudreglementering	
		Gemeenterechtelijk	Sectoraal
Financiële auditreglementering	Gemeenterechtelijk		33
	Sectoraal	15	44

11. In een studie uit 2011 van VERBRUGGEN, REHEUL, VAN CANEGHEM, DIERICK, CHRISTIAENS en VANHEE⁽⁹⁾ werd getracht om een zo volledig mogelijke lijst samen te stellen van de sectorale auditreglementering. Er blijken in België 59 sectorale auditregelingen van toepassing op verenigingen en stichtingen, waarin een bepaalde vorm van controle op de boekhouding en/of jaarrekening wordt toegekend aan al of niet een bedrijfsrevisor, waarvan enkele in de hoedanigheid van commissaris (zie onderstaande tabel). Dit houdt dus een enorme heterogeniteit in op vlak van controle, audit en toezicht. Deze wildgroei aan auditbepalingen in de sectorale regelingen wijst met andere woorden op een gebrekkige auditkennis van de regelgever, een geïsoleerde aanpak en een voedingsbodemp voor nodeloze discussies en conflicten. Ten slotte komt het ook de transparantie niet ten goede.

⁽⁸⁾ MADDENS, G., LEFEBRE, E., DE CLERCQ, L. (2013). Externe audit in lokale besturen : een internationale vergelijking, *Binnenband*, 81(5), p. 22-29.

⁽⁹⁾ VERBRUGGEN, S., REHEUL, A., VAN CANEGHEM, T., DIERICK J., CHRISTIAENS, J. en VANHEE, C. (2011). De toegevoegde waarde van de audit in de non-profitsector, *Tax, Audit & Accountancy*, 32(1), p.17-20

Sectorale auditreglementeringen	Aantal
Aanstelling in functie van de grootteorde van de vereniging of stichting van een	
– Commissaris	1
– Bedrijfsrevisor	1
– Bedrijfsrevisor of accountant	1
Aanstelling onafhankelijk van de grootteorde van de vereniging of stichting van een	
– Commissaris	2
– Bedrijfsrevisor	34
– Bedrijfsrevisor of commissaris	1
– College van commissarissen met minstens één bedrijfsrevisor	2
– Bedrijfsrevisor of externe onafhankelijke	1
– Bedrijfsrevisor of accountant	11
– Accountant	5
Totaal	59

12. Als we het onderzoek over de gelijkwaardigheid van de sectorale boekhoudregelingen met het gemeen boekhoudrecht, combineren met bovenstaand onderzoek over de sectorale auditreglementeringen, dan stelt men vast dat er 44 sectoren zijn die tegelijk een aparte boekhoudregeling en een aparte auditregeling kennen, 33 sectoren zijn apart geregeld qua boekhouding, maar vallen *qua auditing* onder het gemeen recht. 15 sectoren vallen onder het gemeen boekhoudrecht, maar kennen een aparte auditregeling. In totaal zijn er dus 92 sectoren die een aparte sectorale boekhoud- en/of financiële auditreglementering hebben ⁽¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁾ CHRISTIAENS J., VANHEE C., VERBRUGGEN S. (2012), Problematiek van de commissarisfunctie in de verenigingen en stichtingen tgv sectorale boekhoud- en externe auditregelingen, *Accountancy & Bedrijfskunde*, nr. 6, p. 26-34.

1.4. SAMENVATTEND OVERZICHT

Instelling	Rechtsvorm	Boekhoudbepaling	Auditbepaling
Federale overheid	Publiekrechtelijk	FEDCOM	Rekenhof
OISZ	Publiekrechtelijk	Mix van FEDCOM en ondernemings-boekhouding	Rekenhof en bedrijfsrevisor (beperkt)
Overheidsbedrijven	Vennootschap (W.Venn.)	Ondernemings-boekhouding (WER)	Commissaris (= bedrijfsrevisor) en Rekenhof
Gemeenschappen & gewesten			
– Vlaamse <ul style="list-style-type: none"> • IVA • EVA 	Publiekrechtelijk	Rekendecreet	<i>single audit</i>
– Franse & Waalse	Publiek- of privaatrechtelijk Publiekrechtelijk	GCOM (budgetair) * WBFIN (accrual) in '15	Rekenhof
– Duitstalige	Publiekrechtelijk	Ondernemings-boekhouding	Rekenhof
– Brusselse	Publiekrechtelijk	Ondernemings-boekhouding	Rekenhof
Provincies			
– Vlaamse	Publiekrechtelijk	BBC en IPSAS	Rekenhof
– Waalse	Publiekrechtelijk	Ondernemings-boekhouding	Rekenhof
– Autonome provinciebedrijven (APB)	Publiekrechtelijk	OndernemingsBH	Bedrijfsrevisor
Lokale overheid			
– Vlaamse gemeenten & OCMW's	Publiekrechtelijk	BBC en IPSAS	Audit Vlaanderen
– Vlaamse AGB's <ul style="list-style-type: none"> • Handel/fin/indust. act. • Niet handel/fin/indust. act. 	Publiekrechtelijk	OndernemingsBH + BBC	Bedrijfsrevisor
– Intercommunales (VI + Wal + Bru)	Meest vennootschap	BBC	
– Waalse gemeenten & OCMW's	Publiekrechtelijk	OndernemingsBH	Bedrijfsrevisor
– Waalse RCA's	Publiekrechtelijk	OndernemingsBH	CRAC
– Brusselse gemeenten & OCMW's	Publiekrechtelijk	OndernemingsBH	Bedrijfsrevisor
– OndernemingsBH	Publiekrechtelijk	OndernemingsBH	Bedrijfsrevisor
Non-profit sector:			
– Vzw & stichtingen	Privaatrechtelijk	Vzw-wet en sectorale regeling	Commissaris (= bedrijfsrevisor) en sectorale regeling
– Mutualiteitsverenigingen	Privaatrechtelijk	Specifieke wetgeving	Bedrijfsrevisor

1.1. STRUCTURE GOUVERNEMENTALE ET DISPOSITIONS GENERALES

13. La répartition des compétences entre l'administration centrale et régionale, suite aux différentes réformes de l'État, a été menée sur deux plans. La première délimitation suit la frontière linguistique et concerne surtout la culture. C'est pourquoi la Belgique se compose aujourd'hui de trois communautés : la Communauté française, la Communauté flamande et la Communauté germanophone. La deuxième délimitation répartit le pays en trois régions, qui disposent d'une plus grande autonomie économique : la Région de Bruxelles-Capitale, la Région Wallonne et la Région Flamande. Malgré le transfert de compétences au niveau régional, le gouvernement fédéral conserve d'importantes compétences pour l'ensemble du pays, notamment la défense et la justice. Les deux niveaux disposent d'un pouvoir législatif propre et déterminent chacun leurs propres règles comptables. Outre le gouvernement fédéral, des institutions de droit public de sécurité sociale (IPSS) assurent la gestion de la sécurité sociale. Citons notamment l'INAMI, l'ONP, l'ONEM et l'ONVA parmi ces institutions. Enfin, les entreprises publiques belges comme la SNCB, Bpost, Belgacom, etc. prennent souvent la forme d'une société et sont donc soumises au Code des sociétés.

Les régions et communautés sont également des organisations de droit public.

La réforme pour une meilleure politique administrative (*Beter Bestuurlijk Beleid*), engagée par le Gouvernement flamand en 2006 a donné naissance aux agences autonomisées internes (AAI) et aux agences autonomisées externes (AAE). Certaines AAI possèdent une personnalité juridique et d'autres pas. Les AAE peuvent adopter soit une forme de droit public, soit une forme de droit privé. En Wallonie, la vague d'autonomisation était beaucoup moins prononcée.

Au niveau local, cette tendance à l'autonomisation s'est clairement manifestée tant en Flandre qu'en Wallonie. Au côté des provinces, communes et CPAS en tant qu'institutions de droit public, se profilent de nombreuses autres entités. Dans le cadre de la collaboration entre communes l'on peut souligner l'existence d'intercommunales regroupant plusieurs communes qui collaborent sous la coupole d'une seule entité juridique présentée la plupart du temps sous la forme d'une société. L'on retrouve également les régies provinciales autonomes (RPA) et les régies communales autonomes (RCA), par lesquelles certaines tâches d'une province ou d'une commune sont confiées à une entité autonomisée dotée de la personnalité juridique.

En Belgique, le secteur non marchand est très développé et diversifié. Il regroupe les soins de santé, l'éducation, le sport et la culture. Outre les hôpitaux publics et les CPAS, le secteur des soins de santé compte également bon nombre d'hôpitaux constitués en ASBL privées. Dans le secteur de l'enseignement, l'on retrouve tant les institutions de droit public, telles que l'UGent (université de Gand), les hautes écoles de la Communauté française, que des établissements d'enseignement organisés sous la forme d'ASBL, comme l'Arteveldehogeschool et l'Université Libre de Bruxelles (ULB). Par ailleurs, les ONG, les secrétariats sociaux, certaines maisons de repos et

de soins, les centres d'encadrement des élèves, les musées ou encore les fédérations de sport appartiennent au secteur non marchand ⁽¹¹⁾.

1.2. REGIMES COMPTABLES

14. Il y a plusieurs dizaines d'années, le Belgique ne disposait pour ainsi dire que de la loi du 17 juillet 1975 réglant la comptabilité des entreprises. Notamment par l'influence du *New Public Management* (NPM), cette loi a servi de tremplin pour l'introduction de la comptabilité d'engagement (*accrual accounting*) dans le secteur public et non marchand.

La comptabilité budgétaire, employée de longue date par le secteur public, est entrée en contact avec la comptabilité d'entreprise, ce qui résulta en une vague de changement amenant même à une « diaspora » comptable dans le secteur public et non marchand. La volonté d'implémenter la comptabilité d'entreprise s'est concrétisée pour la première fois auprès des institutions publiques de sécurité sociale (IPSS) en 1986, puis un an plus tard auprès des hôpitaux. Les communes, qui étaient à l'époque encore sous compétence fédérale, leur ont emboîté le pas dès 1990. Par la suite, le secteur public et non marchand a connu toute une série de réformes comptables, principalement inspirées par le droit comptable des entreprises, introduites de manière émancipée et diversifiée.

15. Au niveau fédéral, la réforme s'était imposée car la comptabilité budgétaire montrait ses limites et il devenait de plus en plus difficile de fournir à l'Europe les informations financières et économiques requises dans le cadre du Système européen des comptes (SEC). Dans l'esprit du *New Public Management*, en Belgique, la réforme Copernic a exprimé la nécessité de moderniser et d'étendre la comptabilité budgétaire dans l'État fédéral. Concrètement, le mouvement a été lancé par la loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'Etat. Cette loi visait à introduire la comptabilité d'entreprise et à mettre en place une comptabilité analytique. Elle a également institué la Commission de normalisation de la comptabilité publique (CNCP), chargée de la mise en œuvre pratique de cette réforme, tant sur le plan légal que comptable. En raison d'obstacles et de reports, cette mesure n'a débouché que bien plus tard sur la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral. Celle-ci contenait les modèles de base pour la tenue d'une comptabilité d'entreprise et d'une comptabilité budgétaire. La mise en œuvre a également connu du retard et ce n'est que quelques années plus tard que l'on s'est attelé à la création de ce qui s'appelle aujourd'hui FEDCOM.

Depuis l'exercice 2014, les IPSS ont l'obligation de tenir leur comptabilité sur la base d'un nouveau plan comptable normalisé, inspiré de celui des entreprises et de celui de l'Etat fédéral. Cela permet de satisfaire aux normes comptables européennes en vigueur, lesquelles ne sont toutefois pas alignées sur les *International Public Sector Accounting Standards* (normes comptables internationales dans le secteur public, IPSAS). A l'heure

⁽¹¹⁾ CHRISTIAENS J., VANHEE C., VERBRUGGEN S., MILIS K. (2008), *Verenigingen en stichtingen*, la Charte.

actuelle, l'Union européenne se penche sur ces normes et envisage même de créer à partir de celles-ci les EPSAS, les IPSAS européennes.

16. Du côté des communautés et régions flamandes, le mouvement a commencé avec la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989, qui annonçait un régime comptable propre aux communautés et régions. La loi du 16 mai 2003 reprend plusieurs dispositions qui ont fait en sorte que les comptabilités des communautés et des régions soient alignées sur la comptabilité fédérale, afin de permettre une uniformisation des règles de rapportage et d'imputation. Le décret flamand sur la comptabilité de 2004 n'a malheureusement jamais été mis en œuvre et a été intégré au Décret des comptes (*Rekendecreet*) du 8 juillet 2011. Celui-ci a notamment introduit une comptabilité d'entreprise avec une composante d'analyse des coûts et a confirmé le principe de l'audit unique (*single audit*).

En s'appuyant sur le cadre fédéral de 2003, la Région bruxelloise a implémenté la réforme comptable dans les ministères dès 2006 et dans les organisations administratives autonomes en 2008. Pour leurs arrêtés d'exécution⁽¹²⁾, ils se sont basés sur les pratiques du secteur des entreprises et se sont inspirés des normes IPSAS.

La Région Wallonne et la Communauté Française ont, à plusieurs reprises, reporté l'implémentation de la comptabilité d'entreprise. Leur logiciel comptable actuel, à savoir GCOM, n'est pas adapté à la comptabilité d'entreprise et ne répond plus aux nouveaux critères de la comptabilité budgétaire. Afin d'introduire la comptabilité d'entreprise, le projet Walcomfin a été lancé. Dans ce cadre, les décrets nécessaires n'ont été adoptés qu'en 2012. Le projet touche actuellement à sa fin et a été rebaptisé WBFIN. La comptabilité d'entreprise sera appliquée pour la première fois en janvier 2015. Jusqu'ici, seule la composante budgétaire de la comptabilité était respectée⁽¹³⁾.

17. La « Nouvelle comptabilité des communes » (*Nieuwe Gemeenteboekhouding*) et la « Nouvelle comptabilité des CPAS » (*Nieuwe OCMW-boekhouding*) ont été introduites auprès des pouvoirs locaux flamands à la fin des années 90. De cette façon, la comptabilité budgétaire existante a été complétée d'une comptabilité patrimoniale strictement réglementée. La réforme comptable auprès des communes, où la comptabilité budgétaire restait prédominante, ne s'est pas révélée être une réussite⁽¹⁴⁾.

La comptabilité d'entreprise a donc été introduite comme un système informatique secondaire, plus ou moins indépendant, auquel aucun rôle essentiel n'a été attribué. Au sein des CPAS flamands, cette réforme s'est mieux déroulée. Au début des années 2000, l'accord Lambermont a mené à une révision en profondeur du fonctionnement des

⁽¹²⁾ GRUSON, D. (2009). Région de Bruxelles-Capitale, réforme financière : le contrôle interne comptable, *Bulletin de documentation du SPF Finances*, 69(1).

⁽¹³⁾ Cour des comptes (2014), Le système informatique comptable du service public de Wallonie dans le cadre de la nouvelle comptabilité publique, consulté le 6 février 2015 via https://www.ccrek.be/.../2014_07_BoekhoudsoftwareWaalsBestuurRaamNieuweOverheidscomptabiliteit_Samenvatting.pdf

⁽¹⁴⁾ CHRISTIAENS J. (1998), Na drie jaar nieuwe gemeenteboekhouding: een empirisch onderzoek: conceptuele benadering van de gemeenteboekhouding, *De gemeente*, 3, p. 16-20.

pouvoirs locaux flamands. Il s'en est suivi le décret communal du 15 juillet 2005 et le décret CPAS du 19 décembre 2008. Ces décrets avaient notamment comme axes majeurs le plan stratégique pluriannuel et le budget (comportant chacun un volet relatif au contenu et un volet financier), la tenue d'une comptabilité d'entreprise et l'introduction de la gestion du budget. L'arrêté du 25 juin 2010 a introduit le cycle politique et de gestion (*Beleids- en Beheerscyclus*, BBC), calqué sur les normes IPSAS. Ceci se remarque par la structure des schémas utilisés (p. ex. actifs et passifs classés en fonction des liquidités décroissantes), la terminologie employée et les règles d'évaluation à moindre connotation fiscale. Les entités locales autonomisées, les RCA et les intercommunales sont généralement soumises à la comptabilité d'entreprise. Les RCA exerçant des activités commerciales, financières ou industrielles doivent quant à elles appliquer tant la comptabilité d'entreprise que la comptabilité menée selon le cycle de politique et de gestion.

18. Tout comme le secteur public, le secteur non marchand a fait l'objet de nombreuses réformes comptables au cours des vingt dernières années. La principale réforme comptable de droit commun menée dans le secteur non marchand date de 2002 et a conduit à une adaptation substantielle de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations. Sur le plan comptable, cette réforme a donné naissance aux arrêtés royaux du 26 juin 2003 (petites ASBL) et du 19 décembre 2003 (grandes et très grandes ASBL). En outre, bon nombre de réformes sectorielles ont été engagées tant avant qu'après 2002. Celles-ci sont souvent incitées par une autorité de tutelle ou chargée du financement. L'on peut citer à titre d'exemple celles des hôpitaux en 1987 et 2007, des mutualités en 1990, des hautes écoles francophones en 1995, des centres wallons de formation professionnelle en 2002, des musées flamands en 2005, des caisses d'allocations familiales en 2006 et des hautes écoles flamandes en 2007. Le manque manifeste de préparation et d'homogénéité des réformes comptables révèle que les législateurs n'ont qu'une idée floue des caractéristiques spécifiques des organisations non marchandes et manquent de façon générale d'une expertise comptable adaptée.

Ce caractère hétérogène a soulevé la question de savoir si les associations et fondations soumises à des réglementations sectorielles restent exclusivement soumises à celles-ci, ou si elles sont tenues de tenir leur comptabilité et d'établir leurs comptes annuels conformément au droit comptable commun pour les associations et fondations. La législation prévoyait à cet égard qu'il était permis de continuer à appliquer les réglementations sectorielles pour autant que les dispositions de celles-ci soient au moins équivalentes à celles de la loi sur les ASBL. La loi confie au conseil d'administration de l'association la liberté de définir le principe de l'équivalence. Une étude ⁽¹⁵⁾ a montré qu'une seule réglementation sectorielle pouvait être considérée comme équivalente, à savoir celle des hautes écoles flamandes. Il existe toujours une quarantaine de régimes comptables sectoriels différents qui ne sont pas équivalents. Ainsi, les hôpitaux constitués en ASBL sont contraints de respecter à la fois la réglementation sectorielle pour les hôpitaux (AR 19 juin 2007) et les règles comptables pour les ASBL. Il s'agit là d'un problème

⁽¹⁵⁾ CHRISTIAENS J., VANHEE C., VERBRUGGEN S. (2012), Problematiek van de commissarisfunctie in de verenigingen en stichtingen t.g.v. sectorale boekhoud- en externe auditregelingen, *Accountancy & Bedrijfskunde*, 6, p. 26-34.

sérieux auquel le législateur doit rapidement pallier. A l'origine, le nombre de régimes comptables sectoriels différents était encore plus élevé, mais entre-temps, pour environ vingt régimes, le législateur a adapté la réglementation sectorielle par le biais d'une modification législative afin que les régimes soient conformes au droit comptable commun pour les associations et fondations.

17. On peut donc conclure que les réformes comptables dans les secteurs public et non marchand font l'objet d'une « convergence divergente ». D'une part, sous l'action du NPM, les réformes tendent vers une harmonisation, à savoir la comptabilité d'entreprise. D'autre part, les études sur le terrain montrent que les pratiques comptables sont très divergentes, ce qui fait que l'application pratique des réformes comptables varie fortement ⁽¹⁶⁾.

14

REGIME COMPTABLE GENERAL DES SECTEURS PUBLIC ET NON MARCHAND EN BELGIQUE

1.3. REGLEMENTS D'AUDIT

19. En ce qui concerne les règlements d'audit (externe), l'on peut également constater une convergence entre les contrôleurs/auditeurs « classiques » (Cour des comptes, autorités de supervision, services de contrôle sectoriels, etc.) et les réviseurs d'entreprises.

20. Au niveau central, le règlement d'audit demeure relativement univoque et la collaboration avec le révisorat d'entreprises est restée très limitée. D'après la Constitution, la Cour des comptes est chargée du contrôle externe des finances publiques au niveau fédéral, bruxellois, wallon et flamand ainsi qu'au niveau des provinces et des IPSS. Au sein de l'administration flamande, le Décret des comptes et le principe de l'audit unique ont toutefois marqué une avancée déterminante. Ceux-ci ont amené les différents acteurs de contrôle (Cour des comptes, réviseurs d'entreprises, Inspection des Finances, *Audit Vlaanderen*, etc.) à collaborer et à harmoniser leurs activités d'audit ⁽¹⁷⁾. Le Décret des comptes s'applique aux ministères et services à gestion séparée (*Diensten met Afzonderlijk Beheer*) flamands, aux personnes morales flamandes (p. ex. *De Lijn*, VRT et GO!) et aux institutions qui sont considérées par la réglementation SEC comme faisant partie de l'administration flamande en raison des subventions gouvernementales qu'elles perçoivent (p. ex. KU Leuven et *Jobpunt Vlaanderen*).

21. En ce qui concerne les provinces, communes et CPAS flamands, le Gouvernement flamand a décidé en 2011 de mettre en place un système d'audit externe axé sur l'évaluation de l'organisation administrative et du système de contrôle interne. De plus, l'audit externe pourra également exécuter des audits thématiques et des enquêtes anti-fraude en fonction des besoins spécifiques. Chaque administration locale devrait faire l'objet d'un audit une fois par période de gestion (6 ans). Cet audit est mené par l'agence « Audit Vlaanderen », anciennement connue sous le nom de *Interne Audit*

⁽¹⁶⁾ CHRISTIAENS, J. (2001). Converging new public management reforms and diverging accounting practices in Flemish local governments, *Financial Accountability & Management*, 17(2), p. 153-170.

⁽¹⁷⁾ CHRISTIAENS J., ACKE L., VANHEE C. (2012), Naar een modern financieel management bij de Vlaamse overheid en de Vlaamse lokale besturen, *Tax Audit & Accountancy*, 7(34), p. 23-28.

Vlaamse Administratie (IAVA), sans toutefois d’audit financier externe. Par conséquent, les administrations locales flamandes font partie des rares administrations au sein de l’Union européenne à ne pas être soumises à un audit financier annuel indépendant de leur information financière. Ceci signifie que la fiabilité de leurs comptes annuels n’est pas garantie. Dans ce contexte, le concept d’audit externe ne peut dès lors être utilisé sans les nuances qui s’imposent. L’audit de la gestion organisationnelle (avant tout du système de contrôle interne) est qualifié d’« externe », mais risque de glisser vers l’audit interne, du fait de l’intégration avec l’ancien IAVA. Qui plus est, un délai de six ans est très long. Ce qu’a mis en place *Audit Vlaanderen* est encore loin de couvrir totalement les risques de contrôle liés à l’information financière. Les comptes annuels des intercommunales, des RCA et des RPA font quant à eux l’objet d’un rapport d’opinion par un réviseur d’entreprises. Les premières y sont contraintes par le Code des sociétés et les dernières le sont depuis le 1^{er} janvier 2014, par une extension récente des mandats légaux du révisorat en vertu du nouvel art. 243*bis* du décret communal flamand du 15 juillet 2005.

L’audit externe des communes wallonnes est confié au Centre Régional d’Aide aux Communes (CRAC). En plus de la mission d’audit, le CRAC assiste les communes dans l’établissement et le suivi de leur plan de gestion. Celui-ci définit les différentes mesures à prendre par la commune pour améliorer sa situation financière. Le CRAC est également responsable du versement des subventions du Gouvernement wallon et octroie des prêts à court terme aux communes. Pour l’exécution de ses tâches, le CRAC dispose d’une équipe limitée et travaille avec des auditeurs privés ⁽¹⁸⁾.

22. Les très grandes associations et fondations sont obligées de nommer un réviseur d’entreprises en tant que commissaire pour l’audit financier externe de leur information financière. Les petites et grandes associations et fondations peuvent le faire sur base volontaire. Le fait que la nouvelle loi sur les ASBL impose aux très grandes associations et fondations de nommer un commissaire ne signifie pas pour autant qu’il s’agisse de la première ou seule forme de contrôle à l’égard des associations et fondations. Plusieurs dispositions fédérales, régionales ou communautaires ont déjà confié une certaine forme de contrôle sur la comptabilité et les comptes annuels aux réviseurs d’entreprises, aux experts-comptables et à certains fonctionnaires n’occupant pas la fonction de commissaire. De telles réglementations sectorielles sont fréquentes dans les secteurs où les associations et fondations doivent obtenir un agrément ou sont fortement dépendantes des subventions octroyées par les pouvoirs publics.

		Régime comptable	
		Droit commun	Sectoriel
Réglementation d’audit	Droit commun		33
	Sectoriel	15	44

⁽¹⁸⁾ MADDENS, G., LEFEBRE, E. & DE CLERCQ, L. (2013). Externe audit in lokale besturen: een internationale vergelijking, *Binnenband*, 81(5), p. 22-29.

23. Dans une étude de 2011 de VERBRUGGEN, REHEUL, VAN CANEGHEM, DIERICK, CHRISTIAENS et VANHEE ⁽¹⁹⁾, on a essayé d'établir une liste la plus complète possible. Il semble que la Belgique compte 59 réglementations sectorielles applicables aux associations et fondations qui confient une certaine forme de contrôle sur la comptabilité et/ou les comptes annuels à un réviseur d'entreprises ou autre, parfois en la qualité de commissaire (voir tableau ci-dessous). Ceci représente donc une grande diversité sur le plan du contrôle, de l'audit et de la supervision. Ce foisonnement de dispositions d'audit dans les réglementations sectorielles met en évidence le manque de connaissance de l'audit de la part du législateur et le caractère isolé de l'approche, conduisant ainsi à des discussions et conflits stériles. Ceci dessert également la transparence.

16

REGIME COMPTABLE GENERAL DES SECTEURS PUBLIC ET NON MARCHAND EN BELGIQUE

Réglementations sectorielles d'audit	Nombre
Désignation en fonction de la taille de l'association ou de la fondation d'un	
– Commissaire	1
– Réviseur d'entreprises	1
– Réviseur d'entreprises ou expert-comptable	1
Désignation indépendamment de la taille de l'association ou de la fondation d'un	
– Commissaire	2
– Réviseur d'entreprises	34
– Réviseur d'entreprises ou commissaire	1
– Collège de commissaire avec au moins un réviseur d'entreprises	2
– Réviseur d'entreprises ou externe indépendante	1
– Réviseur d'entreprises ou expert-comptable	11
– Expert-comptable	5
Total	59

24. En combinant l'étude sur l'équivalence des régimes comptables sectoriels par rapport aux règles de droit commun relatives à la comptabilité, on constate qu'il existe 44 secteurs qui appliquent à la fois un régime comptable distinct et une réglementation d'audit distincte. L'on compte également 33 secteurs qui emploient des régimes comptables distincts mais qui relèvent du droit commun pour l'audit, et 15 secteurs qui relèvent du droit comptable commun mais appliquent une réglementation d'audit distincte. Au total, il existe donc 92 secteurs qui appliquent un régime comptable sectoriel distinct ou une réglementation d'audit distincte ⁽²⁰⁾.

⁽¹⁹⁾ VERBRUGGEN, S., REHEUL, A., VAN CANEGHEM, T., DIERICK J., CHRISTIAENS, J. en VANHEE, C. (2011). De toegevoegde waarde van de audit in de non-profitsector, *Tax, Audit & Accountancy*, 32(1), p.17-20.

⁽²⁰⁾ CHRISTIAENS J., VANHEE C., VERBRUGGEN S. (2012), Problematiek van de commissarisfunctie in de verenigingen en stichtingen tgv sectorale boekhoud- en externe auditregelingen, *Accountancy & Bedrijfskunde*, nr. 6, p. 26-34.

1.4. APERCU

Institution	Forme juridique	Disposition comptable	Disposition d'audit
Administration fédérale	Droit public	FEDCOM	Cour des comptes
IPSS	Droit public	Mix de FEDCOM et comptabilité d'entreprise	Cour des comptes et réviseur d'entreprises (limité)
Entreprises publiques	Société (C. soc.)	Comptabilité d'entreprise (CDE)	Commissaire (= réviseur d'entreprises) et Cour des comptes
Communautés et régions			
– Flamandes	Droit public	Décret des comptes	Audit unique
• AAI	Droit public ou privé		
• AAE	Droit public	GCOM (budgétaire) * WBFIN (engagement) en jan 15	Cour des comptes
– Françaises et wallonnes	Droit public	Comptabilité d'entreprise	Cour des comptes
– Germanophones	Droit public	Comptabilité d'entreprise	Cour des comptes
– Bruxelloises	Droit public	Comptabilité d'entreprise	Cour des comptes
Provinces			
– Flamandes	Droit public	BBC et IPSAS	Cour des comptes
– Wallonnes	Droit public	Comptabilité d'entreprise	Cour des comptes
– Régies autonomes provinciales	Droit public	Comptabilité d'entreprise	Réviseur d'entreprises
Administrations locales			
– Communes et CPAS flamandes	Droit public	BBC et IPSAS	<i>Audit Vlaanderen</i>
– RCA flamandes	Droit public	Compt. d'entr. + BBC BBC	Réviseur d'entreprises
• Act. com., fin. ou ind.			
• Act. non com., fin. ou ind.			
– Intercommunales flamandes et wallonnes	Souvent société	Compt. entreprise	Réviseur d'entreprises
– Communes et CPAS wallons	Droit public	Compt. entreprise	Réviseur d'entreprises
– RCA wallonnes	Droit public	Compt. entreprise	CRAC
– Communes et CPAS bruxellois	Droit public	Compt. entreprise	Réviseur d'entreprises
Secteur non marchand :			
– ASBL et fondations	Droit privé	Loi ASBL et réglementation sectorielle	Commissaire (= réviseur d'entreprises) et réglementation sectorielle
– Sociétés mutualistes	Droit privé	Législation spécifique	Réviseur d'entreprises

HOOFDSTUK 2

MATERIALITEIT

CHAPITRE 2

MATERIALITE

L. TYDGAT

Eerste auditeur Rekenhof

2.1. INLEIDING

25. Het materialiteitsconcept is ook voor de overheid een cruciale factor bij de planning, uitvoering en rapportering over de auditopdracht. Vrijwel elke ISA ⁽¹⁾ of ISSAI ⁽²⁾ herhaalt dat een auditopdracht erop gericht is met een redelijke mate van zekerheid de afwijkingen van materieel belang te identificeren, te evalueren en daarover op passende wijze te rapporteren. Voor de vraag welke afwijkingen van materieel belang zijn, vertrouwen de auditnormen op het professioneel oordeel van de auditor. Hij zal de aard en omvang van elke afwijking beoordelen en rekening houden met de omstandigheden waarin die afwijking tot stand is gekomen. Een correcte toepassing van materialiteit draagt bij tot een efficiënte, effectieve en kwaliteitsvolle audit.

20

MATERIALITEIT

Een aantal ISSAI gaan specifiek in op hoe de overheidsauditor met materialiteit moet omgaan:

- ISSAI 1320 gaat over materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle;
- ISSAI 1450 betreft de evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen; en
- ISSAI 1600 beschrijft de bijzondere overwegingen waarmee een auditor rekening moet houden wanneer hij de (geconsolideerde) financiële overzichten van een groep controleert. Materialiteit is een van de overwegingen waaraan bij een groepsaudit voldoende aandacht moet worden besteed.

In dit hoofdstuk omschrijven we de bijzonderheden van deze ISSAI. Waarin verschillen zij van de ISA die bij de audit van ondernemingen worden toegepast? Dat wordt geïllustreerd op basis van onze ervaringen bij de Vlaamse overheid.

De overheidsauditor rapporteert over zijn auditbevindingen in een auditrapport. ISSAI 1700 en volgende geven aan op welke wijze hij afwijkingen van materieel belang in zijn rapportering moet verwerken. Deze problematiek komt aan bod in randnummer 43.

⁽¹⁾ ISA (*International Standards on Auditing*), de financiële auditstandaarden gepubliceerd door IFAC (*International Federation of Accountants*).

⁽²⁾ ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*), de auditstandaarden gepubliceerd door INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*).

2.2. BASISPRINCIPE BIJ AUDIT IN DE OVERHEID

26. De ISSAI passen het materialiteitsconcept niet alleen toe in het kader van een financiële audit, maar positioneren materialiteit in “ISSAI 100 – fundamentele principes van audit bij de overheid” als een basisprincipe dat bij iedere audit moet worden toegepast.

De ISSAI maken zelf een onderscheid tussen drie invalshoeken:

- *financiële audit*: onderzoekt of een financiële rapportering (*i.c.* een begroting of een jaarrekening) is opgesteld overeenkomstig het toepasselijke boekhoud- en rapporteringskader;
- *doelmatigheidsaudit (performance audit)*: onderzoekt de zuinigheid, de efficiëntie en de effectiviteit van het overheidshandelen; en
- *nalevingsaudit (compliance audit)*: onderzoekt in welke mate een overheid de wet- en regelgeving correct naleeft.

Materialiteit houdt in dat de auditor zijn audit zo goed mogelijk afstemt op de informatie-behoefte van de gebruikers voor wie de auditresultaten bedoeld zijn. Welke informatie hebben die gebruikers nodig bij het nemen van hun beslissingen?

Van overheidsauditors wordt verwacht dat zij aandacht hebben voor materialiteit doorheen het gehele auditproces. Materialiteit beïnvloedt elke fase van de audit: van bij de planning tot en met de rapportering stuurt het mee de keuzes en beslissingen van de auditor. Materialiteit beïnvloedt de aard, de timing en de omvang van de auditprocedures en de evaluatie van de auditresultaten.

2.3. STANDAARDEN VOOR FINANCIËLE AUDIT

2.3.1. Audit van de individuele jaarrekening (ISSAI 1320 en 1450)

A. Algemene beschouwingen

27. De reikwijdte van een financiële auditopdracht bij een overheidsinstelling is vaak ruimer dan de certificeringsopdracht die een bedrijfsrevisor bij een onderneming uitvoert. De regelgeving kan bijkomende audittaken opleggen, zoals een rapportering over de inbreuken op de begrotingsregels of een rapportering over de effectiviteit van de interne controle. Zelfs als de regelgeving niet expliciet in die extra rapporteringsverplichtingen voorziet, mag van een overheidsauditor worden verwacht dat hij rapporteert over inbreuken op de regelgeving of over een gebrekkige interne controle. Een overheidsauditor moet met die verwachtingen rekening houden wanneer hij beslissingen neemt over materialiteit.

B. Gebruikers van financiële informatie

28. ISA 320 definieert materialiteit als volgt: “Afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, worden van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed zullen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen.”

Het concept materialiteit stelt de gebruikers van de jaarrekening centraal. De auditor moet zich bij de rekeningencontrole de vraag stellen wie die gebruikers zijn en welke informatie zij relevant vinden om hun beslissingen op te baseren. In een commerciële onderneming zijn de jaarrekening en het bijbehorend commissarisverslag in de eerste plaats bestemd voor de aandeelhouders. Die gebruiken het rendement op hun investeringen als het belangrijkste beslissingscriterium. De jaarrekening van een overheidsinstelling en het bijbehorend auditrapport zijn veeleer instrumenten waarmee de overheidsinstelling verantwoording aflegt over het gevoerde beleid. Zij bieden de wetgevende overheid de nodige informatie om de uitvoerende overheid te controleren. De beslissingen die op basis van deze verantwoordingsinformatie worden genomen, zijn niet louter economische beslissingen, maar hebben veelal ook een ander karakter. Zo gebruikt de oppositie in het parlement de informatie in de auditrapporten ook politiek, om kritiek te formuleren ten aanzien van het regeringswerk. De ISSAI stellen dat jaarrekeningen en auditrapporten die voldoen aan de noden van de wetgevende overheid, voldoende informatie bevatten om ook aan de noden van andere gebruikerscategorieën, zoals de media en de burgers, tegemoet te komen.

Voor het Rekenhof is dit verantwoordingsaspect heel belangrijk. Traditioneel heeft het de taak om tussenbeide te komen bij de goedkeuring van de begroting door het parlement, maar ook bij de goedkeuring door het parlement van het decreet tot eindregeling van de begroting, dat de begrotingscyclus afsluit. Daarbij geeft het Rekenhof zijn opmerkingen bij de begrotingsontwerpen en bij de rekeningen, zodat het parlement voldoende informatie heeft om daarover te beslissen. Daarom ligt de klemtoon van de Rekenhofcontrole op de begroting en de uitvoering van de begroting. De controle van

de bedrijfseconomische balans en resultatenrekening ondersteunt de controle van de uitvoering van de begroting.

C. Beslissingen over materialiteit bij de planning van de audit

29. Beslissingen over materialiteit vereisen een professionele beoordeling van de auditor. Die beoordeling houdt rekening met de omvang en de aard van mogelijke fouten, en met de omstandigheden waarin die tot stand kunnen komen. Met andere woorden, materialiteit heeft zowel een kwantitatief als een kwalitatief aspect.

Bij de overheid mag dit kwalitatief aspect zeker niet worden veronachtzaamd. Sommige zaken liggen politiek heel gevoelig, waardoor uitgaven die op het niveau van de jaarrekening immaterieel zijn, plots toch onder de aandacht van de media worden gebracht. Een typisch voorbeeld is de terugbetaling van reis- en restaurantkosten.

Bij zijn beslissing over de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel, gebruikt de overheidsauditor als uitgangspunt vaak een percentage van een geschikte benchmark. De door hem toegepaste percentages en gekozen benchmarks wijken wel enigszins af van de percentages en benchmarks die hij zou hanteren in het kader van een audit van commerciële ondernemingen.

Bij commerciële ondernemingen staat het winst oogmerk centraal. Daarom gebruikt een auditor bij de financiële audit van deze ondernemingen meestal de genormaliseerde winst van het boekjaar als basis voor de berekening van de materialiteit. Bij de controle van de jaarrekening ligt de klemtoon dan ook op de audit van de bedrijfseconomische balans en resultatenrekening. Bij een overheidsinstelling is dat winst oogmerk veel minder aanwezig. Bij overheidsinstellingen komt het erop aan met de budgettaire toegekende middelen een zo goed mogelijke dienstverlening te verzorgen. Bij de controle van de jaarrekening gaat de aandacht prioritair naar de uitvoeringsrekening van de begroting. Die uitvoeringsrekening van de begroting geeft weer in welke mate de overheidsinstelling de toegekende middelen correct heeft gebruikt om het vooropgestelde beleid uit te voeren. Daarom zijn de budgettaire uitgaven voor een overheidsinstelling meestal de beste maatstaf om de materialiteit te bepalen. Zij sluiten nauw aan bij de diensten en prestaties die de overheidsinstelling levert en bij de budgetten die daarvoor worden uitgetrokken. Dat is ook de basis die het Rekenhof zelf gebruikt voor de bepaling van de materialiteit bij zijn rekeningencontrole.

Sommige overheidsinstellingen (zoals de investeringsmaatschappijen, de musea, enz.) staan in voor het beheer van belangrijke activa. Bij deze overheidsinstellingen wordt als benchmark beter uitgegaan van het totaal van de activa.

Om te bepalen welk percentage op een gekozen benchmark moet worden toegepast, zal de auditor zich op zijn professioneel oordeel baseren. ISSAI 1320 bevat geen vuistregels dienaangaande. De commentaren bij de ISSAI geven enkele voorbeelden van (veelgebruikte) percentages en benchmarks, maar nuanceren dat deze percentages, rekening houdend met de specifieke omstandigheden, naar boven of naar beneden

kunnen worden bijgesteld. Het contactcomité van rekenkamers stelt een richtwaarde voor tussen 0,5 tot 2% van de uitgaven.

Materialiteit mag niet louter kwantitatief worden benaderd. Bij de evaluatie van afwijkingen (bijvoorbeeld fouten of gebreken in de interne controle) moet de auditor ook rekening houden met de aard van de afwijking en met de specifieke omstandigheden waarin de afwijking tot stand is gekomen. Zo moet hij intentionele fouten en fraude altijd negatiever beoordelen dan een onopzettelijke fout in de jaarrekening. De auditstandaarden vestigen er de aandacht op dat die kwalitatieve elementen bij de overheid extra belangrijk zijn.

24

MATERIALITEIT

ISA 320 voorziet in de mogelijkheid dat de auditor naast de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel, ook een specifieke (lagere) materialiteit bepaalt voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Een overheidsaudit kan die mogelijkheid benutten om gevoelige materies extra controleaandacht te geven.

Toch is het niet praktisch al bij de planning van de rekeningencontrole te veel aandacht te hechten aan die kwalitatieve elementen, want dan wordt het onmogelijk de rekeningencontrole op een kosteneffectieve manier te plannen. Het is eenvoudiger kwalitatieve elementen aandacht te geven op het moment dat de controleresultaten worden beoordeeld.

Dat is ook de benadering die het Rekenhof zelf toepast. Bij de planning van de rekeningencontroles past het een kwantitatief gerichte aanpak toe, die de zekerheid biedt dat alle budgettair belangrijke gebieden bij de controle worden meegenomen. Als het Rekenhof naderhand zijn controleopmerkingen evalueert, houdt het zowel rekening met de kwantitatieve impact van de opmerkingen, als met de kwalitatieve elementen die daarop een invloed hebben. Zo streeft het Vlaamse regeerakkoord een begroting in evenwicht na. Dat evenwicht tussen ontvangsten en uitgaven is weinig bruikbaar als basis voor een materialiteitsberekening. Daarom beschouwt het Rekenhof dat meer als een kwalitatieve factor. Als het bij zijn controle een afwijking vaststelt, neemt het stelselmatig de impact ervan op het vorderingensaldo mee in de beoordeling van die afwijking.

Kwalitatieve elementen, zoals politieke gevoeligheid, hebben er wel toe geleid dat de materialiteit bij een overheidsaudit dikwijls toch lager wordt bepaald dan in de privésector gebruikelijk is.

D. Kostprijs en prijszetting

30. Materialiteit heeft een impact op de kostprijs van de audit. De keuze van de materialiteit bepaalt mee de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden. Hoe lager de materialiteit, hoe minder fouten en onzekerheden worden geaccepteerd en hoe meer auditwerk nodig is om met voldoende zekerheid tot een oordeel te komen. Materialiteit is dan ook een belangrijke factor bij de inschatting van de prestaties voor een controleopdracht en heeft een directe invloed op de prijszetting van de bedrijfsrevisor.

De aanbestedende overheid zou als opdrachtgever de auditkwaliteit kunnen aansturen door criteria voor materialiteit op te nemen in haar modelbestek. De bedrijfsrevisoren hebben daardoor meer houvast bij het opstellen van hun offerte en de ingediende offertes worden beter vergelijkbaar, wat de beoordeling ervan vergemakkelijkt.

De Nederlandse overheid gaat nog een stap verder. Zij heeft in de regelgeving ⁽³⁾ expliciet vastgelegd welke goedkeuringstoleranties een accountant moet gebruiken bij de audit van de rekeningen van provincies of gemeenten:

- “1. De accountant gebruikt ten behoeve van de oordeelsvorming over de jaarrekening van de provincie of van de gemeente de volgende goedkeuringstoleranties:
- ten aanzien van fouten in de jaarrekening 1% van de omvangsbasis en
 - ten aanzien van onzekerheden in de controle 3% van de omvangsbasis.
2. De omvangsbasis is gelijk aan de totale lasten van de provincie of gemeente.
3. De fouten in de jaarrekening en de onzekerheden in de controle kunnen betrekking hebben op het getrouwe beeld en/of op de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties.”

Tegelijk regelt dit besluit welke uitgangspunten de accountant moet hanteren om de strekking van zijn accountantsverklaring te bepalen, al wordt hier wel genuanceerd dat ook kwalitatieve gebreken een niet-goedkeuring tot gevolg kunnen hebben:

	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% van lasten)	≤ 1%	> 1% en < 3%	-	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% van lasten)	≤ 3%	> 3% en < 10%	≥ 10%	-

Een verankering van materialiteit in de regelgeving zorgt voor duidelijkheid en vergelijkbaarheid, zowel voor de auditor als voor de gebruiker van de jaarrekening.

E. Gemengde audits

31. Bij de overheid gebeurt het wel vaker dat een audit van de jaarrekening wordt gecombineerd met een audit vanuit andere invalshoeken, zoals wettigheid of doelmatigheid (*dual purpose* onderzoek). Als het Rekenhof bijvoorbeeld een infrastructuurproject onderzoekt, is het niet alleen belangrijk dat de uitgaven voor dit project correct in de jaarrekening worden weergegeven, maar ook dat de regelgeving inzake overheidsopdrachten correct wordt nageleefd. Dat kan een impact hebben op de materialiteit die wordt toegepast.

In het geval dat de overheidsauditor buiten de certificering van de financiële overzichten een aparte bijkomende verklaring moet geven over de naleving van de regelgeving of

⁽³⁾ Artikel 2 van het besluit van 28 augustus 2003 houdende nadere voorschriften, reikwijdte en rapportering accountantscontrole provincies en gemeenten (besluit accountantscontrole provincies en gemeenten).

over de effectiviteit van het interne controlesysteem, zal hij overeenkomstig ISSAI 1320 de materialiteit van afwijkingen, die op deze andere controledoelstellingen betrekking hebben, ook apart evalueren. Als een auditor bijvoorbeeld rapporteert over de effectiviteit van de interne controle, zal hij zijn oordeel over tekortkomingen in de interne controle baseren op het foutenpercentage in de geteste steekproef van transacties.

Materiële afwijkingen vastgesteld bij de ene controledoelstelling kunnen het risico op afwijkingen bij andere controledoelstellingen verhogen. Zo kan een gebrekkige naleving van contractuele afspraken tegelijk ook een impact hebben op de wijze waarop dat contract wordt voorgesteld in de financiële rapportering.

26

MATERIALITEIT

F. Communicatie van niet-gecorrigeerde afwijkingen

32. ISSAI 1320 vraagt dat de overheidsauditor alle materiële niet-gecorrigeerde afwijkingen bespreekt met de met *governance* belaste personen (zoals de raad van bestuur of het auditcomité). Als zijn auditopdracht behalve de financiële auditopdracht ook andere bijkomende rapporteringsverplichtingen inhoudt, communiceert hij ook over de materiële afwijkingen die daarmee verband houden.

2.3.2. Audit van de geconsolideerde financiële overzichten (ISSAI 1600)

A. Algemeen

33. Een overheid bestaat uit een complex geheel van entiteiten, die samen het overheidsbeleid uitvoeren. De meeste van die entiteiten stellen een individuele jaarrekening op. Die individuele jaarrekeningen geven elk afzonderlijk slechts een fragmentair beeld van de werking van de overheid. Om een goed overzicht te krijgen van de globale overheidswerking, is een geconsolideerde rapportering vereist, die de financiële informatie van alle entiteiten integreert.

De audit van een geconsolideerde rapportering vraagt van de overheidsauditor die als groepsauditor optreedt, een aantal bijzondere overwegingen inzake materialiteit. Hij bepaalt de materialiteit op het niveau van de geconsolideerde rapportering (voor de groep als geheel). Hij gaat na of het nodig is een specifieke materialiteit te selecteren voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Voor significante entiteiten binnen de groep bepaalt hij de materialiteit op het niveau van het groepsonderdeel. En hij selecteert de grenswaarde waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal voor de financiële overzichten van de groep kunnen worden beschouwd. Deze beslissingen over materialiteit zijn cruciaal om de audit van de geconsolideerde rapportering in goede banen te leiden en leggen de basis voor de samenwerking met de auditors van de groepsonderdelen.

B. Voorbeeld: single audit bij de Vlaamse overheid

34. Het decreet van 8 juli 2011 houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof (het Rekendecreet) geeft zowel aan de bedrijfsrevisoren als aan het Rekenhof

een taak bij de controle van de rekeningen van de Vlaamse overheid. De bedrijfsrevisoren hebben een certificeringsopdracht bij de grote Vlaamse rechtspersonen, terwijl het Rekenhof op budgettair en boekhoudkundig vlak een informatieopdracht uitvoert voor het Vlaams Parlement. Die informatieopdracht is dubbel: het Rekenhof geeft *ex ante* zijn opmerkingen bij de begroting en het onderzoekt *ex post* met zijn rekeningencodes hoe de begroting is uitgevoerd. De rekeningencodes van het Rekenhof hebben betrekking op de Vlaamse ministeries en diensten met afzonderlijk beheer, maar ook op de Vlaamse rechtspersonen. Het Rekendecreet breidde het controlebereik van het Rekenhof uit tot alle entiteiten binnen de ESR-consolidatieperimeter S.13.12 (Vlaamse deelstaatoverheid). Ook de Vlaamse rechtspersonen waarvan de rekening wordt gecertificeerd door een bedrijfsrevisor, blijven onderworpen aan de controle van het Rekenhof. Om dubbele controles te vermijden, voorziet het rekendecreet in het *single audit*-principe, dat stelt dat alle controleactoren hun auditwerkzaamheden maximaal op elkaar moeten afstemmen.

27

MATERIALITEIT

Om de samenwerking en informatie-uitwisseling met de bedrijfsrevisoren op een zinvolle manier vorm te geven, heeft het Rekenhof zijn controlestrategie aangepast. Het organiseert zijn controle van de Vlaamse overheid vanuit een geconsolideerd standpunt en vult zijn controletaak in zoals een groepsauditor dat doet (met toepassing van ISSAI 1600). Zo behoudt het Rekenhof een overzicht op de controle van de geconsolideerde ontvangsten en uitgaven van de Vlaamse overheid, en kan het daarover op geaggregeerde wijze rapporteren aan het Vlaams Parlement.

Het materialiteitsniveau is een belangrijke sturende factor bij de groepscontrole. De groepsauditor bepaalt immers met welke materialiteitsgrenzen rekening zal worden gehouden bij de controle, zowel op het niveau van de groep in zijn geheel, als op het niveau van de groepsonderdelen. Zo kan hij mee bepalen in welke mate van detail een groepsonderdeel gecontroleerd zal worden en beslist hij over de ondergrens voor het rapporteren van controlebevindingen.

Het Rekenhof gebruikt de initiële begroting als basis voor de planning van zijn controle van de begrotingsuitvoering. Het gaat uit van de geconsolideerde cijfers over de uitvoering van de begroting die aan het parlement worden gerapporteerd, zowel traditioneel (algemene rekening) als op basis van de ESR-consolidatie. Het Rekenhof wil op grond van zijn controlewerk er zekerheid over bekomen dat die geconsolideerde cijfers een getrouw beeld geven van de wijze waarop de begroting is uitgevoerd.

Als basis voor de berekening van de groepsmaterialiteit gebruikt het Rekenhof de ESR-uitgaven. In de initiële begroting 2014 raamde de Vlaamse overheid de geconsolideerde ESR-uitgaven op 28,1 miljard euro. Met toepassing van een richtwaarde tussen de 0,5 tot 2% van de uitgaven, ligt de groepsmaterialiteit tussen 140,3 en 561,3 miljoen euro. Een begroting in evenwicht wordt politiek echter vertaald naar een *break-even* vorderingensaldo. Fouten die een positief vorderingensaldo omzetten in een tekort, worden dan ook al snel als materieel aangezien. Om die reden heeft het Rekenhof de materialiteit op het groepsniveau neerwaarts bijgesteld tot 100 miljoen euro.

Deze groepsmaterialiteit geldt voor de beoordeling van de geconsolideerde uitvoeringscijfers, maar die steunen op de individuele cijfers van ministeries, DAB's en

rechtspersonen, de entiteiten die samen de groep Vlaamse overheid vormen. De zekerheid die nodig is voor de geconsolideerde cijfers wordt bereikt door middel van de controles op het niveau van de individuele ministeries, DAB's en rechtspersonen.

Alle entiteiten waarvan de uitgaven hoger zijn dan de groepsmaterialiteit, leveren een significante bijdrage tot de geconsolideerde rapportering. Het Rekenhof beschouwt deze entiteiten dan ook als financieel significante groepsonderdelen, waarvoor een volkomen controle vereist is. Deze significante entiteiten staan in voor meer dan 90% van de budgettaire uitgaven van de Vlaamse overheid.

Net zoals de materialiteit op het niveau van de individuele jaarrekening wordt toegewezen aan de rubrieken van de jaarrekening (in functie van hun belang en risico), wordt ook de groepsmaterialiteit toegewezen aan de verschillende significante groepsonderdelen. De auditstandaarden geven wel deze verplichting aan, maar bieden weinig ondersteuning over de manier waarop dat moet geschieden:

- het niet toewijzen van groepsmaterialiteit leidt tot een heel agressieve auditaanpak. De kans dat er bij de individuele groepsonderdelen fouten voorkomen die de groepsmaterialiteit overschrijden is klein, zeker als de groep uit een groot aantal entiteiten bestaat.
- het evenredig verdelen van de groepsmaterialiteit zorgt voor een weinig efficiënte aanpak, doordat dan te veel aandacht gaat naar groepsonderdelen die van minder belang zijn voor de groep.
- daarom opteerde het Rekenhof voor een middenweg: een aanpak die rekening houdt met het aantal entiteiten waaruit de groep bestaat en met de relatieve grootte van de verschillende entiteiten in de groep. De bekomen resultaten kunnen op basis van kwalitatieve elementen (risico, ervaring uit het verleden, enz.) worden bijgesteld. Deze aanpak helpt het Rekenhof zijn auditmiddelen op een rationele en efficiënte manier in te zetten.

Single audit verwacht dat de controleactoren die bij de Vlaamse overheid actief zijn, zoveel mogelijk gebruik maken van elkaars controleresultaten om de controlelast voor de gecontroleerde te beperken. Daarom zal het Rekenhof altijd overleggen met de bedrijfsrevisor die een certificeringsopdracht heeft bij een significant groepsonderdeel van de Vlaamse overheid. Een van de belangrijke elementen die bij dit overleg ter sprake komen, is materialiteit. Materialiteit geeft een indicatie van de nauwkeurigheid waarmee de controle moet worden uitgevoerd. De bedrijfsrevisor die de individuele jaarrekening van een entiteit van de Vlaamse overheid certificeert, bepaalt op basis van zijn professioneel oordeel de materialiteit in functie van zijn controleopdracht. Het Rekenhof bekijkt diezelfde jaarrekening als input voor de geconsolideerde rekening van de Vlaamse overheid. De materialiteit die het aan een significante entiteit toekent, staat in functie van het verkrijgen van een voldoende mate van zekerheid over die geconsolideerde cijfers. Aangezien de invalshoek van de bedrijfsrevisor niet gelijk is aan die van het Rekenhof, zal ook de materialiteit bepaald door de bedrijfsrevisor verschillen van de materialiteit bepaald door het Rekenhof. Dat hoeft geen probleem te vormen.

Zolang de materialiteit die de bedrijfsrevisor bij zijn controle hanteert, lager is dan de materialiteit die het Rekenhof voor de controle van een groepsonderdeel vooropstelt, zijn de controleresultaten van de bedrijfsrevisor ook bruikbaar voor de controledoeleinden van het Rekenhof. Meer nog, eigenlijk geschiedt de audit door de bedrijfsrevisor dan gedetailleerder dan strikt noodzakelijk is voor de controle door het Rekenhof. Deze meer nauwkeurige en meer gedetailleerde controleresultaten van de bedrijfsrevisor leveren bijkomende informatie op, die het Rekenhof in zijn meer globale rapportering over de uitvoeringscijfers van de begroting kan verwerken.

Als de bedrijfsrevisor de materialiteit bij zijn controle echter hoger legt dan wat het Rekenhof noodzakelijk acht voor de betrokken entiteit, ontstaat een probleem. Dat betekent immers dat de controle door de bedrijfsrevisor minder gedetailleerd zal zijn dan het Rekenhof nodig heeft voor een voldoende mate van zekerheid over de geconsolideerde rekening. Dat is een theoretische mogelijkheid, die zich in de praktijk weinig zal voordoen. Aangezien de bedrijfsrevisor de individuele jaarrekening moet certificeren, zal zijn controle normaliter dieper in detail gaan en meer controle-informatie vragen dan vereist is voor een controle die vertrekt vanuit de geconsolideerde rekening. Mocht een dergelijke situatie zich toch voordoen, dan zullen het Rekenhof en de bedrijfsrevisor samen overleggen hoe zij dat het best kunnen oplossen. Misschien kan het Rekenhof de bedrijfsrevisor ervan overtuigen zijn materialiteit bij te stellen, zodat zijn controle-resultaten ook bruikbaar worden voor het Rekenhof. Als dat niet mogelijk is, zal het Rekenhof zelf afwegen welke bijkomende controleactiviteiten het moet uitvoeren om toch een voldoende gedetailleerd auditbewijs te bekomen.

Voor niet-significante groepsonderdelen bepaalt het Rekenhof geen “*component materiality*”. Deze niet-significante entiteiten wegen minder zwaar door in de geconsolideerde uitvoeringscijfers. Ook als in de jaarrekening van deze individuele entiteiten materiële fouten of onvolkomenheden voorkomen, hebben die maar een geringe invloed op de geconsolideerde cijfers van de Vlaamse overheid.

Het Rekenhof vraagt alle bedrijfsrevisoren die een certificeringsopdracht hebben bij de Vlaamse overheid om onmiddellijk op de hoogte te worden gebracht van alle controleopmerkingen met een impact vanaf 5 miljoen euro. Deze grenswaarde is een afgeleide van de groepsmaterialiteit op geconsolideerde basis, waarbij wordt verondersteld dat bedragen kleiner dan 5% van de groepsmaterialiteit niet materieel zijn. Daarbuiten vraagt het Rekenhof ook dat bedrijfsrevisoren die een niet-goedkeurend oordeel geven bij een jaarrekening van een groepsonderdeel van de Vlaamse overheid, daarover tijdig voldoende toelichting verstrekken aan het Rekenhof. Die informatie verwerkt het Rekenhof mee in zijn beoordeling van het getrouw beeld van de geconsolideerde uitvoeringscijfers. Tot nu toe voorziet het Rekendecreet niet in een certificering van de geconsolideerde rekening, maar het Rekenhof kan wel opmerkingen bij die rekeningen formuleren. Het gaat hier immers over de uitvoering van de begrotingscijfers die het parlement heeft goedgekeurd. Als het Rekenhof in zijn rapportering opmerkingen van een bedrijfsrevisor overneemt, houdt het rekening met de impact van deze opmerkingen op de geconsolideerde uitvoeringscijfers. Opmerkingen die bij een individueel groepsonderdeel aanleiding geven tot een oordeel met voorbehoud, leiden niet noodzakelijk

tot een vertekend beeld op het niveau van de geconsolideerde uitvoeringscijfers. In dat geval zal het Rekenhof de opmerking nuanceren.

Met deze aanpak geeft het Rekenhof een concrete invulling aan het *single audit*-principe: het behoudt zijn overzicht van de geconsolideerde ontvangsten en uitgaven van de Vlaamse overheid, maar beperkt de dubbele controles. De controleresultaten van de bedrijfsrevisoren worden geïntegreerd in de eigen rapportering, waardoor het Vlaams Parlement een volledig beeld van de uitvoering van de begroting krijgt. Het concept materialiteit biedt het Rekenhof een krachtig instrument om de controles aan te sturen en de controleresultaten af te stemmen.

CHAPITRE 3

LETTRE DE MISSION, LETTRE D’AFFIRMATION, LETTRE DE RECOMMANDATIONS ET LE RAPPORT DU REVISEUR D’ENTREPRISES

HOOFDSTUK 3

OPDRACHTBRIEF, BEVESTIGINGSBRIEF, MANAGEMENT LETTER EN VERSLAG VAN DE BEDRIJFSREVISOR

F. MAILLARD

Réviseur d’entreprises, Membre du Conseil IRE et Membre de la Commission
Secteur Public IRE

3.1. PREAMBULE

35. Les sujets sont développés ici dans l'optique du réviseur d'entreprises **d'une entité publique**. Seront abordés :

- la lettre de mission (ISA 200/210 > ISSAI 1200/1210) ;
- la lettre d'affirmation (ISA 580 > ISSAI 1580);
- la lettre de recommandations (ISA 260/265 > ISSAI 1260/1265); et
- le rapport du réviseur d'entreprises (ISA 700/705/706/710/720 > ISSAI 1700/1705/1706/1710/1720).

32

Les normes ISSAI ont été développées au départ des normes ISA et reprennent des particularités lorsque l'auditeur est lui-même un auditeur public (comme par exemple un membre de la Cour des comptes).

Une question de base se pose pour le réviseur d'entreprises : les normes ISA sont-elles un changement pour le réviseur d'entreprises ? En pratique, on en retiendra qu'elles sont plutôt une sorte de continuité par rapport aux (maintenant) anciennes normes générales de révision qui étaient d'application en Belgique jusqu'à leur suppression récente (2014) et leur remplacement par les normes ISA, en tous cas en ce qui concerne les missions d'audit et un ensemble de missions de certification d'états financiers.

Continuité dans le changement : les principes fondamentaux d'audit restent les mêmes (certifier l'image fidèle) mais avec une méthodologie améliorée, un cadre plus strict de travail au travers principalement de l'ajout de nombreux formalismes permettant à un (re)lecteur du dossier d'audit de trouver les traces écrites de toutes les démarches entreprises et de toutes les informations reçues par le réviseur d'entreprises au cours de ses travaux, ainsi que l'exigence de plus de confirmation écrite de la part du client et de ses relations quant à leurs assertions.

3.2. LETTRE DE MISSION

36. La première démarche consiste en la convention des termes de la mission, généralement reprises dans une lettre de mission, préalable à l'exécution de la mission, dans laquelle seront définis les termes de références de l'audit :

- l'identification précise de l'entité contrôlée ;
- les normes professionnelles qui seront d'application (normes ISA et/ou autres référentiels) ;
- les objectifs du contrôle ;
- une synthèse des travaux de contrôle qui seront réalisés par le réviseur d'entreprises ;
- les responsabilités de l'organe de gestion de l'entité auditée (documentation fournie, obligation d'information, etc.) ;
- les responsabilités du réviseur d'entreprises ;
- les rapports aux tiers (règles particulières de transmission d'information – limites du secret professionnel) ;
- les tâches annexes éventuelles ;
- les conditions de facturation et de paiement (avec les éventuelles clauses de révision) ;
- le cas échéant, le cadre contractuel général du cabinet du réviseur d'entreprises applicable à la mission ; et
- le cas échéant, la limitation en matière de responsabilité civile professionnelle et les obligations de couverture par une assurance ⁽¹⁾.

Les normes ISA 200 (Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit) et ISA 210 (Accord sur les termes des missions d'audit) serviront de cadre.

Si la mission est issue d'un appel d'offre, il faudra bien entendu veiller à ce que la lettre de mission soit établie en respectant strictement les conditions prévues au cahier des charges.

Par rapport à un audit d'une entité du secteur privé, il y a quelques particularités dans les termes à reprendre dans la lettre de mission pour l'audit d'une entité publique :

- définir qui est le client : pour un réviseur d'entreprises, autant une entité du secteur privé est facile à définir (société, association, etc.) dans un cadre juridique normatif habituel (Code des sociétés, loi du 27 juin 1921, etc.), autant il est parfois difficile de définir les limites du contour d'une entité à auditer dans le secteur public : un service public, un ministère, un service à gestion séparée, etc. S'agit-il de l'entité elle-même (par son ou ses représentants statutaires) ou d'une autorité (dans la mesure où cette autorité a le pouvoir de commanditer un audit dans cette entité) : un pouvoir de tutelle, un ministre, un organe de direction, etc. ? La mission pourrait être aussi confiée par une autorité (le client) sur une entité particulière (l'objet du contrôle).

⁽¹⁾ Limite de responsabilité contractuelle : il est possible d'inclure la limitation de la responsabilité conformément à la législation en matière révisoriale à la somme de 3.000.000 € (trois millions) comme mentionnée dans la circulaire D.015/06 de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (loi du 22 juillet 1953 – cf. art. 17 de cette loi), limite en vigueur pour les mandats de commissaire.

Il faudra donc être particulièrement précis dans la description pour éviter toute erreur d'interprétation ou d'incompréhension concernant les contours de la mission :

- définir qui peut valablement représenter et engager l'audit d'une entité publique : une structure de droit privé est d'office valablement représentée par un organe statutaire (conseil d'administration, gérant, etc.) dont les pouvoirs sont définis par le cadre légal et/ou statutaire de l'entité. Dans le cadre du secteur public, n'étant pas nécessairement face à une entité juridique précise, il faut vérifier que la personne qui engage l'audit en a les pouvoirs (soit pouvoirs statutaires au sein de l'entité auditée, soit au sein d'un pouvoir de tutelle dans les limites légales de cette dernière). Pour mémoire, dans les sociétés et associations, la nomination du commissaire ressort de la compétence de l'assemblée générale (du conseil d'administration dans une fondation), le conseil d'administration étant le gestionnaire. C'est le conseil d'administration ou son délégué qui signe la lettre de mission (en exécution de la décision de nomination de l'assemblée générale ou, le cas échéant, du conseil d'administration) et le réviseur d'entreprises adresse son rapport à l'assemblée générale (ou au conseil d'administration dans le cas d'une fondation).
- définir à qui le réviseur d'entreprises devra rendre compte, si ce n'est aux organes statutaires : au signataire de la lettre de mission ? à l'organe de direction de l'entité ? au commanditaire de la mission ? à tous ? Il faudra garder en tête les strictes limites du secret professionnel du réviseur d'entreprises qui prévoient que ce dernier ne pourra rendre compte de sa mission et de ses constatations qu'à son client. Et on en revient à l'obligation de bien définir qui est le client.
- il faudra aussi définir quelle(s) démarche(s) le réviseur d'entreprises doit accomplir en cas de constat de problème grave ou de faiblesse grave en cours d'audit (fraude, contrôle interne inexistant, problème de continuité, etc.) : qui est la personne ou l'organe de contact qui aura le pouvoir d'être informé et de pouvoir engager le client ? Ce point sera particulièrement important si par exemple le client n'est pas l'organe statutaire de l'entité auditée mais bien son pouvoir de tutelle : faudra-t-il aviser le client (le commanditaire de l'audit) et/ou l'entité auditée ?
- qui est le destinataire du rapport ? Autorité publique ou autre ? A qui doit être envoyée la lettre de recommandations (ISA 260/265) dont il sera question plus loin ?

La norme ISA 265 – par. A27 prévoit que « *Les auditeurs dans le secteur public peuvent avoir des obligations supplémentaires de communication des faiblesses du contrôle interne qu'ils ont relevées au cours de l'audit, selon des façons, dans un degré de détail et à des tiers, non envisagés par la présente Norme ISA. Par exemple, les faiblesses significatives peuvent avoir à être communiquées au pouvoir législatif ou à d'autres organismes gouvernementaux.* » .

Nous sommes ici confrontés au problème de définir le destinataire de l'information et en même temps de vérifier la compatibilité (ou pas) de cette transmission d'information au vu des règles strictes du secret professionnel qui seront examinées ci-après.

- le secret professionnel : la législation relative au titre de réviseur d'entreprises prévoit le secret professionnel absolu ⁽²⁾. Dans le cadre de l'audit d'une entité publique, il

(2) Extrait de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises :

« Art. 35, § 1er. Sans préjudice des dispositions prévues [au § 2 et au § 4/1], l'article 458 du Code pénal est d'application pour l'Institut, ses organes, les membres de ses organes et les membres de son personnel.

§ 2. L'Institut communique aux organes de supervision publique, les informations, y compris confidentielles que ces organes demandent dans le cadre de leurs missions telles que prévues par ou en vertu de la présente loi.

Les organes de supervision publique ne peuvent utiliser les informations reçues que pour l'exercice des missions qui leur sont confiées par ou en vertu de la présente loi.

Le Roi détermine les modalités relatives à l'échange des informations confidentielles et à la coopération avec les autorités compétentes d'un Etat membre de l'Union européenne et avec les autorités compétentes de pays tiers.

§ 3. Dans le cadre de l'exercice de sa mission de surveillance, de contrôle de qualité et de discipline ou en cas d'obligations internationales, l'Institut est habilité à délivrer à, ou à recevoir d'une organisation professionnelle ayant en Belgique ou dans un Etat membre de l'Union européenne, un statut et des fonctions similaires à celles de l'Institut, des informations sur un réviseur d'entreprises et sur son activité.

§ 4. Sans préjudice des dispositions visées au deuxième paragraphe et au paragraphe 4/1, l'information couverte par le secret professionnel ne peut être divulguée à aucune personne ou autorité sauf si cette divulgation est prévue par les procédures législatives, réglementaires ou administratives d'un Etat membre de l'Union européenne.

§ 4/1. L'Institut communique à l'Autorité des services et marchés financiers ou à la Banque toute information utile pour l'exercice de leurs compétences.

§ 5. Les informations obtenues par le Conseil dans l'exercice d'une de ses missions peuvent être utilisées dans le cadre de l'exercice d'une ou plusieurs autres missions lui confiées par la présente loi.

Art. 79. § 1er. L'article 458 du Code pénal s'applique aux réviseurs d'entreprises, aux stagiaires et aux personnes dont ils répondent. Aux exceptions à l'obligation du secret prévues à cet article s'ajoutent :

a) la communication d'attestations ou de confirmations opérée avec l'accord écrit de l'entreprise auprès de laquelle ils exercent leur fonction;

b) la communication d'attestations ou de confirmations adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire, dans le cadre du contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés;

c) la consultation par un réviseur d'entreprises, dans le cadre de la succession dans une mission révisoriale, des documents de travail d'un réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission révisoriale au préalable;

d) le contact d'un réviseur d'entreprises avec un autre réviseur d'entreprises, lorsque le premier est amené à mettre en cause le travail ou l'attestation du second, sauf en cas d'opposition de la personne qui a confié la mission au premier réviseur d'entreprises;

e) le contact entre un réviseur d'entreprises et l'Institut, ses organes et en particulier les organes chargés de l'organisation de la surveillance et du contrôle de qualité.

f) la communication d'informations, y compris confidentielles, demandées par un organe de supervision publique dans le cadre de ses missions et de la coopération nationale et internationale, conformément aux conditions fixées par le chapitre IX et aux mesures prises en exécution de celui-ci.

§ 2. Lorsqu'une personne morale établit des comptes consolidés, le commissaire de la personne morale consolidante et les commissaires des personnes morales consolidées sont, les uns à l'égard des autres, libérés du secret professionnel, dans le cadre du contrôle des comptes consolidés d'une entreprise dont ils sont chargés. Cette disposition s'applique également

faudra définir à qui le réviseur d'entreprises peut rendre compte de sa mission, de ses constats (y compris en cas découverte de fraude, de problème de continuité, etc.) dans le respect de son secret professionnel.

Un partage de l'information est possible dans le cadre du mandat de commissaire ⁽³⁾ exercé en collège, par contre, il n'y a pas d'exception prévue pour les autres missions (à l'exception des évolutions récentes en matière de *single audit* ⁽⁴⁾) :

- dans le cadre des objectifs de la mission, en cas de certification d'états financiers et dans le cadre du concept d'image fidèle (c'est-à-dire fidèle à un référentiel), il faudra définir les référentiels comptables (ou autre : loi sur la comptabilité de l'Etat, Code des sociétés, Code de droit économique, règles organiques, etc.) qui sont d'application dans l'entité auditée.
- compétence du réviseur d'entreprises : pour les sociétés ainsi que les associations et fondations, la loi prévoit clairement ⁽⁵⁾ que le commissaire dispose de pouvoirs

36

LETTRE DE MISSION, LETTRE D'AFFIRMATION, LETTRE DE RECOMMANDATIONS
ET LE RAPPORT DU REVISEUR D'ENTREPRISES

à l'égard d'une personne exerçant dans une personne morale de droit d'un pays de l'Union européenne une fonction similaire à celle de commissaire. Au sens du présent alinéa, est assimilé au commissaire, le réviseur d'entreprises qui, sans exercer un mandat de commissaire, est chargé du contrôle des comptes consolidés. »

- ⁽³⁾ On notera cependant l'information dans le cadre de commissaire comprenant des membres de la Cour des comptes :

Extrait de la publication ICCI-n°2009-2 sur « Le secret professionnel du réviseur d'entreprises », pp. 84 :

« 1.11.1. Collège avec un non-réviseur d'entreprises

174. La question se pose de savoir si le secret professionnel existe entre les membres d'un collège dans le cadre d'un mandat de commissaire exercé collégalement avec une personne ne possédant pas la qualité de réviseur d'entreprises (p. ex. un membre de la Cour des comptes).

Le texte de l'article 79, § 1er, b) de la loi coordonnée de 1953 stipule expressément que le réviseur d'entreprises n'est pas tenu au secret professionnel dans le cadre de la communication d'une attestation ou d'une confirmation adressée à un commissaire ou à une personne exerçant dans une entreprise de droit étranger une fonction similaire à celle de commissaire.

Il convient de noter que les membres de la Cour des comptes sont membres du collège de commissaires. Or, au sein d'un collège de commissaires, il n'y a pas de secret professionnel. »

- ⁽⁴⁾ Levée du secret professionnel envers la Cour des comptes en vertu de l'article 20 du décret flamand du 5 juillet 2013 portant l'organisation de tâches d'audit auprès de l'administration flamande et des pouvoirs locaux.

- ⁽⁵⁾ Extrait du Code des sociétés :

« Art. 137. § 1er. Les commissaires peuvent, à tout moment, prendre connaissance, sans déplacement, des livres, de la correspondance, des procès-verbaux et généralement de tous les documents et de toutes les écritures de la société. Ils peuvent requérir de l'organe de gestion, des agents et des préposés de la société toutes les explications ou informations et procéder à toutes les vérifications qui leur paraissent nécessaires.

Ils peuvent requérir de l'organe de gestion d'être mis en possession, au siège de la société, d'informations relatives aux sociétés liées ou aux autres sociétés avec lesquelles il existe un lien de participation, dans la mesure où ces informations leur paraissent nécessaires pour contrôler la situation financière de la société.

Ils peuvent requérir de l'organe de gestion qu'il demande à des tiers la confirmation du montant de leurs créances, dettes et autres relations avec la société contrôlée.

§ 2. Les pouvoirs visés au § 1er peuvent être exercés par les commissaires conjointement ou individuellement.

Si plusieurs commissaires ont été nommés, ils forment un collège. Ils peuvent se répartir entre eux les charges du contrôle de la société.

légaux d'investigation illimités dans le cadre de sa mission d'audit. Dans une entité publique ou pour toute mission hors commissariat, il y aura lieu de déterminer s'il y a (ou pas) des limites au champ d'investigation du réviseur d'entreprises (avec comme corollaire que s'il y a des limites, l'attestation du réviseur devra aussi en comporter).

Pour terminer, il sera utile, dans la lettre de mission :

- de définir l'usage (et les limites) du rapport par son destinataire et la publicité (diffusion) possible (ou non) qui peut être faite du rapport ;
- de définir le calendrier de travail et la date de remise des rapports ; et
- en cas de litige entre le réviseur d'entreprises et son client, d'inclure la possibilité de recourir à la médiation.

37

3.3. LETTRE D’AFFIRMATION

37. La notion de lettre d'affirmation a été introduite dans les normes belges d'audit il y a plusieurs années, avant que la norme ISA 580 ne soit imposée. Initialement, il s'agissait d'obtenir de la direction la confirmation écrite de plusieurs points, entre autre que la direction avait communiqué tous les cas constatés de fraudes, que la comptabilité était tenue dans le respect de la législation en vigueur, que la direction était consciente de sa responsabilité dans l'établissement des comptes annuels, que les provisions nécessaires étaient constituées en suffisance, que la législation en matière de prévention de blanchiment de capitaux était respectée, etc. Cette lettre d'affirmation devant impérativement être signée par l'autorité compétente de l'entité audité avant que le réviseur d'entreprises ne puisse signer son rapport de commissaire et le remettre à l'entité, un délai raisonnable (maximum un mois) devrait être respecté entre la date de signature de la lettre d'affirmation et la date du rapport du commissaire. Le but étant que la lettre d'affirmation garde tout son sens et sa « fraîcheur » par rapport à l'opinion délivrée par le réviseur d'entreprises au travers de son rapport.

Il y a lieu d'être attentif à deux points en particulier :

- la déclaration ne peut être un palliatif aux travaux d'audit ni une manière d'exonérer l'auditeur de ses responsabilités. Il s'agit de faire confirmer par écrit par la direction une série d'affirmations ou de faire confirmer par la direction des faits ou événements constatés par l'auditeur ;
- pour être valable, la déclaration doit être faite par la direction, en connaissance de cause, et non relever d'un automatisme plus proche du formalisme que de l'esprit. La direction doit être consciente de la responsabilité qu'elle engage par sa signature. Ce sera à l'auditeur d'expliquer le contenu de la déclaration, de sa signification précise, des attentes de l'auditeur et des « *stakeholders* » en la matière, des responsabilités qui

Il leur est remis chaque semestre au moins par l'organe de gestion un état comptable établi selon le schéma du bilan et du compte de résultats. »

en découlent. Le signataire doit être pleinement conscient de ce qu'il signe, l'auditeur restant responsable de son audit.

La « direction » dont question ci-dessus est plus amplement définie au numéro 36 décrivant la lettre de mission, dans le cas particulier du secteur public.

La lettre d'affirmation reste un document faisant partie du dossier de travail et n'est pas transmissible à des tiers, en dehors des organes de contrôle ou dans certaines procédures judiciaires.

Si le réviseur d'entreprises doit constater lors de la réception du document ou ultérieurement que les affirmations du client comportent des erreurs ou de fausses affirmations, ce sera à lui d'en mesurer l'impact sur son opinion, sur la qualité de sa relation et sur la confiance envers le client, sur les actions à mener éventuellement en conséquence (remise en cause de l'opinion, arrêt de la mission, etc.).

La norme ISA 580 va dans le même sens et traite de l'obligation de l'auditeur relative à l'obtention de déclarations écrites de la direction et, le cas échéant, des personnes constituant le gouvernement d'entreprise dans un audit d'états financiers.

La lettre d'affirmation reste donc un concept obligatoire quant à son application, s'agissant de déclarations écrites de la direction.

Au-delà de l'aspect obligatoire, il faut en retenir qu'il s'agit d'obliger le client à mettre par écrit ses affirmations (responsabilisation) et c'est aussi une forme de conscientisation du client. Il n'est pas rare que lorsque le réviseur d'entreprises demande la signature de la lettre d'affirmation et la parcourt avec son client, il assiste parfois à un réveil « spontané » de la mémoire du client, ce dernier se rendant compte soit d'un réel oubli de communication à son réviseur d'entreprises, soit de sa responsabilité s'il ne lui communique pas les informations.

Bien que cela ne soit pas spécifique au secteur public, il est utile de rappeler ci-après quelques principes fondamentaux.

Il restera à faire signer la lettre d'affirmation (les déclarations de la direction) par les personnes adéquates. Il doit s'agir des personnes ayant des responsabilités dans la gestion de l'entité, des responsabilités appropriées relatives à l'établissement des états financiers ainsi que la connaissance des questions concernées par la lettre d'affirmation.

La norme ISA 580 nous dit que la « direction » doit être comprise comme « la direction et, le cas échéant, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise » (comme les personnes ayant des délégations de pouvoirs au sein du conseil d'administration ou de l'entreprise), quel que soit leur statut (administrateurs, salariés, fonctionnaires, etc.).

Toujours suivant la norme ISA 580, les déclarations écrites de la direction (la lettre d'affirmation) devront porter au moins sur l'établissement des états financiers (conformité au référentiel comptable applicable, la présentation sincère de ceux-ci) ainsi que sur les

informations fournies à l'auditeur (exhaustivité de toutes les informations pertinentes) et l'exhaustivité des transactions reprises dans les états financiers. Le réviseur d'entreprises peut demander des déclarations écrites complémentaires relatives aux états financiers qu'il estime nécessaires pour se forger son opinion sur ces états financiers.

D'autres normes ISA requièrent des déclarations écrites sur des sujets spécifiques (comme par exemple la norme ISA 250 sur la « Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers », ou la norme ISA 450 sur l'« Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit » ou encore la norme ISA 540 sur l'« Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant ».

39

3.4. LETTRE DE RECOMMANDATIONS (AUSSI APPELÉE « MANAGEMENT LETTER » OU « LETTRE DE MANAGEMENT »)

3.4.1. Généralités

38. Bien avant l'existence des normes ISA, il a paru nécessaire au réviseur d'entreprises d'informer le client de faiblesses ou de constats faits lors de ses travaux d'audit, même si cela n'influence pas de manière significative son opinion: il s'agit d'une réelle valeur ajoutée du réviseur d'entreprises, faisant profiter ainsi le client de son expérience.

La lettre de recommandations (*management letter*) fait maintenant partie de la tradition de communication des réviseurs d'entreprises envers leurs clients dans le cadre de leurs mandats de commissaire et missions de certification.

Au travers de cette lettre adressée à l'organe de gestion de l'entité auditée sont repris en détail le relevé des problèmes significatifs, des conseils et/ou remarques suite aux constatations faites lors des contrôles. Cela porte entre autre sur des applications comptables, des prescrits d'ordres juridiques, sociaux ou comptables, des suggestions pour l'amélioration des systèmes administratifs et de contrôle interne, dans le respect des limites prescrites par la législation sur les missions interdites au commissaire. Ces notes ne figurent pas, pour d'évidentes raisons de confidentialité, dans le rapport officiel de commissaire (rapport public joint aux comptes annuels et publié), sauf si les remarques faites devaient porter sur la validité des comptes annuels examinés ou si un suivi adéquat n'y était pas donné. Auxquels cas, le rapport officiel devra en faire état.

On sera attentif à l'aspect « secret professionnel du réviseur d'entreprises »⁽⁶⁾ dans cette communication : en principe elle ne peut s'adresser qu'à la seule direction et qu'au seul organe de gestion de l'entité auditée. On se référera utilement à ce qui est dit au numéro 36 relatif à la lettre de mission concernant le strict respect obligatoire du secret professionnel par le réviseur d'entreprises et les quelques exceptions très limitées qui existent, entre autre dans le secteur public (par exemple vis-à-vis de la Cour des comptes

⁽⁶⁾ IRE, *Rapport annuel*, 2006, p. 90.

et de l'agence Audit Flandre (*Audit Vlaanderen*) le cadre du *single audit* au niveau de l'autorité flamande).

L'évolution des normes d'audit rend maintenant cette communication obligatoire en vertu des normes ISA 260 et 265.

Suivant les prescriptions du paragraphe 11 de la norme ISA 265 et par l'article 9, § 7 de l'arrêté sur l'audit unique, dans le secteur public les éléments suivants doivent être inclus dans la lettre de recommandations :

- les faiblesses constatées en matière de gestion organisationnelle (le contrôle interne);
- les inefficacités constatées ;
- les infractions à d'autres textes réglementaires qui ont eu ou pourraient avoir des conséquences financières pour l'entité.

3.4.2. Faiblesses en matière de gestion organisationnelle

39. Conformément à la norme ISA 260, le réviseur d'entreprises a certaines obligations de communiquer avec l'organe de gestion concernant ses constatations importantes découlant d'un audit des comptes annuels. Cela inclut les faiblesses significatives du contrôle interne identifiées, qui, conformément à la norme ISA 265, doivent être communiquées. Le réviseur d'entreprises est, en effet, tenu d'acquérir une connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (norme ISA 315, par. 12). En principe, la norme ISA 260 vise uniquement la communication avec l'organe de gestion et non pas avec la direction (par. 1^{er}), à moins que la direction joue un rôle dans la gestion de l'entité.

Conformément à la norme ISA 265, le réviseur d'entreprises doit communiquer par écrit, et en temps opportun, à l'organe de gestion les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit.

Il doit également les communiquer par écrit à la direction, à moins que cela ne soit inapproprié en la circonstance. Conformément au paragraphe A19 de la norme ISA 265, le niveau hiérarchique approprié de la direction est généralement celui qui a la responsabilité et l'autorité d'évaluer les faiblesses du contrôle interne et l'autorité pour prendre les mesures correctives nécessaires. Une faiblesse du contrôle interne est significative lorsque cette faiblesse, ou un ensemble de faiblesses, est, selon le jugement professionnel du réviseur d'entreprises, suffisamment importante pour porter à l'attention de l'organe de gestion (norme ISA 265, par. 6 (b)). Le caractère significatif d'une faiblesse ou d'un ensemble de faiblesses du contrôle interne dépend non seulement du fait qu'une faiblesse dans les comptes annuels soit réellement survenue, mais aussi de la possibilité qu'elle puisse survenir, ainsi que de son importance potentielle (norme ISA 265, par. A5). La législation ou la réglementation peut exiger que les réviseurs d'entreprises actifs dans le secteur public rendent compte des faiblesses du contrôle interne, quelle que soit l'importance des incidences potentielles de ces faiblesses.

3.4.3. Inefficacités constatées

40. Pour identifier d'éventuelles inefficacités, le réviseur d'entreprises n'est pas censé effectuer une recherche active. Il est recommandé de faire preuve de souplesse et de pragmatisme dans le choix des méthodes. L'identification d'une inefficacité ne peut être que d'importance relative. Le manque de rentabilité n'est immédiatement visible que dans des cas exceptionnels. Chaque méthode utilisée par le réviseur d'entreprises doit s'inscrire dans le cadre de la mission d'analyse financière et d'élaboration de l'information financière.

Dans ce cadre, il peut être renvoyé utilement aux normes ISSAI 3000 et ISSAI 3100. Il y est clairement indiqué que les méthodes utilisées varient en fonction de l'audit.

3.4.4. Infractions à d'autres textes réglementaires qui ont eu ou pourraient avoir des conséquences financières pour l'entité

41. Lors de son évaluation des risques, le réviseur d'entreprises devra réserver une place à part entière à cette question de la conformité. « Autres » textes réglementaires comprennent la réglementation autre que le décret des comptes et ses arrêtés d'exécution. Il s'agit entre autres de la réglementation sur les marchés publics et la législation environnementale. Ces textes réglementaires peuvent être très différents et sont spécifiques à chaque entité contrôlée.

Pour plus de bases théoriques, il peut être fait référence aux normes ISSAI 4000, 4100 et 4200.

3.4.5. Points à reprendre

42. La lettre de management parcourra notamment les points suivants :

Méthodes comptables

- *le caractère approprié des méthodes comptables au regard des circonstances particulières de l'entité, gardant à l'esprit le besoin de mettre en balance le coût nécessaire pour fournir l'information avec le bénéfice probable que peuvent en retirer les utilisateurs des états financiers de l'entité. Lorsqu'il existe des méthodes comptables alternatives, la communication peut inclure l'identification des postes des états financiers qui sont affectés par le choix de méthodes comptables importantes différentes, de même qu'une information sur les politiques comptables suivies par des entités similaires ;*
- *la sélection initiale des méthodes comptables importantes et les changements intervenus, y compris l'application de nouvelles normes comptables. La communication peut inclure : la date d'effet et l'impact d'un changement de méthodes comptables sur le résultat de l'entité de l'année courante et des années futures ; et la date d'adoption d'un changement de méthodes comptables au regard de nouvelles normes comptables attendues ;*

- *l'incidence des méthodes comptables importantes appliquées dans des domaines controversés ou nouveaux (ou spécifiques à un secteur d'activité, notamment lorsqu'il n'existe pas de recommandations ayant autorité ou de consensus portant sur l'application de ces méthodes) ; et*
- *les effets résultant de la date à laquelle des transactions sont réalisées au regard de la période au cours de laquelle elles sont comptabilisées.*

Estimations comptables

- *pour les postes pour lesquels les estimations sont importantes, par exemple:*
 - *l'identification par la direction des estimations comptables ;*
 - *le processus suivi par la direction pour procéder aux estimations comptables ;*
 - *les risques d'anomalies significatives ;*
 - *des indices de biais possibles introduits par la direction ; et*
 - *l'information fournie dans les états financiers sur les incertitudes pesant sur les estimations.*

Informations fournies dans les états financiers

- *les questions concernées et les jugements exercés y relatifs pour la formulation des informations sensibles fournies dans les états financiers (par exemple, les informations relatives à la comptabilisation des produits, aux rémunérations, à la continuité de l'exploitation, aux événements postérieures à la date de clôture et aux problèmes liés à des événements éventuels) ; et*
- *le caractère impartial, cohérent et clair des informations fournies dans les états financiers.*

Questions liées

- *l'effet potentiel sur les états financiers de risques importants, d'exposition à des risques ou d'incertitudes, tels que des procès en cours, pour lesquels des informations ont été fournies dans les états financiers ;*
- *l'étendue des conséquences sur les états financiers de transactions inhabituelles, y compris les montants non récurrents comptabilisés durant la période, et la manière dont ces transactions sont décrites distinctement dans les états financiers ;*
- *les facteurs affectant les valeurs actives et passives reflétées au bilan, y compris les bases d'évaluation pour déterminer les durées de vie affectées aux actifs tangibles et intangibles. La communication peut expliquer la façon dont les facteurs affectant les valeurs reflétées au bilan ont été choisis et la façon dont des choix différents auraient affecté les états financiers ; et*
- *les corrections sélectives d'anomalies significatives, par exemple la correction d'anomalies ayant pour effet d'augmenter les résultats présentés, en omettant celles ayant pour effet de diminuer ce résultat.*

Divers

- *toute autre information utile apparue lors de des contrôles et qu'il semble utile de vous transmettre améliorer le fonctionnement de l'entité.*

Il est donc nécessaire (obligatoire) de communiquer les faiblesses significatives : la lettre de recommandations sera plus circonstanciée et détaillée que le rapport officiel du réviseur d'entreprises (rapport public) et sera adressée confidentiellement à l'organe de gestion ou à l'autorité compétente, le cas échéant.

La périodicité de la lettre de recommandations sera en principe annuelle. Cependant, la norme ISA 265 va encore plus loin en déterminant que la transmission des faiblesses dans le contrôle interne doit se faire « dans un délai raisonnable », c'est-à-dire en temps opportun. On peut en déduire que la transmission de ce type d'information sera plus qu'annuelle et ne souffrira pas de délai. Il faut que l'organe de gestion soit avisé en temps utile des faiblesses en contrôle interne pour pouvoir y remédier rapidement, il y va de l'intérêt de l'entité auditée, de ses « ayants-droits », de ses « *stakeholders* ». Cela sera d'autant plus important si l'entité auditée est un service public.

Sur la base de la disposition de l'article 9, § 7 de l'arrêté flamand du 7 septembre 2012 sur l'audit unique (« *single audit* »), on peut considérer que la lettre de recommandations est désormais un concept reconnu légalement⁽⁷⁾.

⁽⁷⁾ L. ACKE, « Consultation entre acteurs de contrôle par entité et engagement du révisoriat d'entreprises à l'audit de performance ressortant du *single audit* », in Éd., « *L'audit (de performance) dans les secteurs public et non marchand* », ICCI, Maklu, 2013-2, p. 159, n° 409.

3.5. RAPPORT DU REVISEUR D'ENTREPRISES

43. Le rapport du réviseur d'entreprises est abordé dans les normes ISA 700 (Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers), 705 (Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant), 706 (Paragraphe d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant), 710 (Données comparatives – Chiffres correspondants et états financiers comparatifs), 720 (Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités). Il sera utile de se référer également aux normes ISA 800, 805 et 810 relatives aux domaines spécialisés.

44

On s'intéresse ici aux points principaux à mentionner dans le rapport du réviseur d'entreprises⁽⁸⁾ :

- identification du destinataire du rapport : il doit y avoir bien entendu cohérence avec la lettre de mission. Le format et la présentation seront en cohérence avec les objectifs du contrôle ;
- identification de l'entité auditée et le cas échéant du périmètre limité de l'audit : à nouveau il faut faire le lien avec la lettre de mission et assurer la parfaite cohérence avec celle-ci. L'identification doit être la plus complète possible (dénomination correcte et complète, forme juridique, adresse précise, le cas échéant numéro de registre des personnes morales, etc.) de sorte à éviter toute confusion avec une autre entité et veiller à bien décrire le cas échéant le périmètre limité de l'audit, de sorte à éviter une mauvaise interprétation des conclusions (positives ou négatives) par le lecteur du rapport qui pourrait faire un amalgame avec d'autres parties ou entités non auditées ;
- référence à la lettre de mission : il est utile de rappeler la date de la signature de la lettre de mission ainsi qu'identifier le signataire de la lettre de mission si, contractuellement, il ne s'agit pas du destinataire du rapport. Par exemple, dans le cas du mandat de commissaire, le destinataire du rapport est l'assemblée générale mais c'est le conseil d'administration (ou son représentant) qui signe la lettre de mission ; vu le contexte particulier du secteur, ce point de référence a tout son importance contrairement à ce qui se passe dans le secteur des sociétés, associations et fondations où le cadre est bien connu ;
- rappel des principaux termes de référence de la mission (dont les objectifs) : il faut rappeler entre autre les objectifs de la mission, en phase avec la lettre de mission, afin d'éviter les méprises du lecteur sur des attentes divergentes de cette dernière ;
- rappel des référentiels comptables (ou autres) : l'opinion du réviseur d'entreprises porte sur l'image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entité auditée ainsi que de ses résultats pour l'exercice clos à une date, conformément à un référentiel comptable. Il est donc impératif de rappeler de quel référentiel précis il s'agit. Il est donc possible que les états financiers ne satisfassent pas à d'autres référentiels que celui utilisé : par exemple, le référentiel IFRS n'est pas identique au référentiel comptable défini par la loi du 27 juin 1921 pour les ASBL ; les états financiers ne se présentent pas de la même manière et pourraient aboutir à des résultats différents ;

⁽⁸⁾ Livre de référence sur ce sujet : « *Le rapport du commissaire* » édition 2013, ICCI, Maklu, 2013-3.

- périodes contrôlées : le rapport ne concerne que des périodes bien précises à mentionner et ne concerne pas d'autres périodes. La continuité des activités de l'entité (et donc l'impact sur des périodes ultérieures) sera cependant toujours examinée et le cas échéant des réserves ou abstention devront être exprimées en cas de risque de discontinuité si toutes les mesures comptables prévues par la législation ne sont pas actées dans les états financiers ;
- rappel de la responsabilité de la direction relative aux états financiers : c'est la direction (l'organe statutaire suivant la forme juridique de l'entité) qui établit et arrête les états financiers et en assume donc la responsabilité ;
- rappel de la responsabilité du réviseur d'entreprises : le réviseur d'entreprises indique que sa responsabilité est **d'exprimer une opinion** sur les états financiers sur la base de l'audit afin de marquer la différence avec celle de la direction qui porte sur **l'établissement** des états financiers. Il indiquera également les normes d'audit qu'il aura utilisées pour réaliser son travail, à nouveau en cohérence avec ce qui a été défini dans la lettre de mission, particulièrement si la mission particulière ne ressort pas d'office des normes ISA ;
- l'opinion du rapport du réviseur d'entreprises : il exprimera clairement son opinion sur les états financiers audités (opinion sans réserve, avec réserve, abstention, négative) de sorte à éviter toute interprétation abusive de la conclusion ;
- le cas échéant, le rapport sera complété de plusieurs communications :
 - d'une part des communications obligatoires :
 - des informations prévues par une législation particulière ;
 - des informations que l'auditeur juge utile de communiquer au lecteur pour sa compréhension du rapport et des états financiers.
 - d'autre part : si des informations supplémentaires sont présentées conjointement avec les états financiers et ne sont pas auditées, il est utile de le mentionner (le rapport ne portant pas sur l'image fidèle de ces informations). Cependant, le fait que des informations supplémentaires soient identifiées comme non auditées n'enlève pas à l'auditeur l'obligation de procéder à leur lecture pour identifier les incohérences significatives avec les états financiers audités. Les obligations de l'auditeur relatives aux informations supplémentaires sont les mêmes que celles décrites dans la norme ISA 720.
- date du rapport du réviseur d'entreprises : la date est importante parce qu'incidemment la date du rapport informe le lecteur de ce rapport que le réviseur d'entreprises a pris en considération l'incidence des événements et des opérations dont il a eu connaissance et qui sont survenus jusqu'à cette date. L'obligation de l'auditeur en matière d'événements et d'opérations survenus après cette date est traitée dans la norme ISA 560.
- signature du réviseur d'entreprises : suivant les normes ISA, ce dernier signe soit du nom du cabinet d'audit, soit de son propre nom ou des deux, selon les dispositions du pays concerné. En Belgique en principe devra apparaître soit le nom du réviseur d'entreprises s'il signe en son nom personnel, soit le nom du cabinet avec obligatoirement l'identification du nom du signataire (la personne qui a le pouvoir d'engager le cabinet et qui a été nommée pour réaliser l'audit). L'auditeur est également tenu de mentionner dans son rapport son titre professionnel.

L'évolution des technologies de la communication fait que le rapport sera soit écrit soit sous forme électronique. La norme ISA 700 nous dit qu'un rapport écrit est un rapport émis sous forme imprimée ou émis sur un support électronique. La question de la signature du rapport devra être réglée dans la même optique : signature manuscrite ou signature électronique (sécurisée). La tradition belge est actuellement toujours le rapport le rapport final en version imprimée « papier » avec signature manuscrite. La lettre de mission pourrait prévoir également le rapport sous forme électronique.

3.6. CONCLUSION

46

44. En conclusion on peut rappeler l'intérêt d'une bonne communication entre le réviseur d'entreprises et son client :

- au stade initial avec la lettre de mission définissant bien le contenu et les objectifs de la mission, l'identification précise du donneur d'ordre de la mission et de l'entité visée par l'audit, ainsi que le cadre contextuel de la mission, sans équivoque ; dans le contexte du secteur public, cette identification est particulièrement importante pour éviter toute équivoque ;
- la lettre d'affirmation émanant du client, reprenant ses assertions, et permettant de documenter l'opinion du réviseur d'entreprises, en complétant les diligences d'audit sans pour autant les remplacer ;
- en fin de mission le rapport du réviseur d'entreprises reprenant son opinion finale exprimé de manière claire et sans équivoque.

La lettre de recommandations permettant au réviseur d'entreprises de communiquer à son client des faiblesses constatées lors des travaux d'audit ou d'autres remarques, sans pour autant remettre en cause l'opinion émise dans le rapport. Ce document est une valeur ajoutée du réviseur d'entreprises lui permettant de faire profiter son client de son expérience.

HOOFDSTUK 4

VOLKOMEN CONTROLE EN FRAUDERISICO – BIJZONDERE ASPECTEN VOOR DE OPDRACHTEN IN DE PUBLIEKE SECTOR

CHAPITRE 4

CONTROLE PLENIER ET RISQUE DE FRAUDE – ASPECTS PARTICULIERS POUR LES MISSIONS DANS LE SECTEUR PUBLIC

L. ACKE

Bedrijfsrevisor, Raadslid IBR en Voorzitter van de Commissie Publieke Sector IBR

4.1. INLEIDING

45. Onder de noemer “Volkomen controle en frauderisico – Bijzondere aspecten voor opdrachten in de publieke sector” wordt in dit hoofdstuk nader ingegaan op de vraag of de specifieke kenmerken van de publieke sector impact hebben op de wijze waarop van de auditor wordt verwacht om te gaan met het frauderisico en hoe dit zijn controleaanpak kan beïnvloeden.

Het referentiekader voor de auditor is duidelijk bepaald, namelijk de *International Standard on Auditing* 240 die de titel draagt “Verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten”.

Het is niet de bedoeling om in dit hoofdstuk ten gronde in te gaan op de diverse *voorschriften* van ISA 240.

Het lijkt evenwel toegestaan te stellen dat ISA 240 de taken en verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot het frauderisico op scherp heeft gesteld.

ISA 240 laat er immers geen twijfel over bestaan: in zijn controlebenadering moet de auditor op actieve wijze rekening houden met het frauderisico. Hij moet het risico op fraude inschatten. Zijn er risico's geïdentificeerd, dan moet de auditor zijn controlebenadering in functie hiervan aanpassen: het auditteam wordt versterkt met *forensic auditing* competenties, het element “onvoorspelbaarheid” wordt geïntroduceerd in de auditaanpak, specifieke controlewerkzaamheden worden voorzien, enz.

Het ganse auditteam wordt betrokken bij het in kaart brengen van de frauderisico's en van eenieder, betrokken bij de uitvoering van de controle, wordt een professioneel-kritische ingesteldheid verwacht.

ISA 240 blijft de primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude bij het management en bij de met *governance* belaste personen leggen.

De auditor die een controle overeenkomstig de ISA's uitvoert, is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten. Door de inherente beperkingen van een controle enerzijds en de vindingrijkheid van de fraudeurs, die zich in de hoogste regionen van de organisatie kunnen situeren anderzijds, bestaat er een onvermijdelijk risico dat sommige afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet worden gedetecteerd, ook al is de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de ISA's uitgevoerd.

De vraag rijst of de controleomgeving, *in casu* de “publieke sector”, een impact heeft op de concrete invulling van de voorschriften van ISA 240 en, zo ja, hoe.

Dat er specifieke attentiepunten zijn voor de “publieke sector” blijkt vooreerst al uit het feit dat IFAC het nuttig geoordeeld heeft om in ISA 240 een aantal voor de “publieke sector” specifieke paragrafen op te nemen.

In tweede orde kunnen wij verwijzen naar ISSAI 1240 die de sprekende subtitel “*Practice Note ISA 240*” draagt. ISSAI 240 maakt deel uit van het ISSAI *framework*, uitgewerkt door de INTOSAI (the *International Organisation of Supreme Audit Institutions*) met als doel een kwalitatief hoogstaand referentiekader voor de audit van de “publieke sector” ter beschikking te stellen van zijn leden en andere geïnteresseerden.

ISSAI 1240 gaat in op de manier waarop de kenmerken van de publieke sector de controle beïnvloeden en vormt op die wijze een dankbare bron aan informatie.

Eenzijds is het duidelijk dat de ISSAI geen “*hard law*” zijn voor de bedrijfsrevisoren. Anderzijds moet aan de ISSAI minstens het statuut van “*guidance*” worden toegekend: de ISSAI zijn geënt op de ISAs en sluiten uit dien hoofde onmiddellijk aan bij het referentiekader van de externe auditor. Tevens staan de identiteit van de initiatiefnemers en het *due process* dat aan de basis ligt van de ISSAI garant voor een adequaat kwaliteitsniveau.

De kwaliteit van het door INTOSAI geleverde werk wordt trouwens ook door IFAC onderkend. Het bewijs hiervan is de referentie die ISA 200 maakt naar de publicaties van deze instelling.

Via volgende onderwerpen zal worden getracht de specifieke kenmerken van de publieke sector met betrekking tot het frauderisico en de impact hiervan op de controlewerkzaamheden van de auditor in kaart te brengen:

- de notie “fraude”;
- de invulling van de elementen van de zogenaamde fraudedriehoek in de publieke sector;
- bijzondere attentiepunten ten aanzien van de controleaanpak; en
- enkele consequenties verbonden aan de vaststelling van fraude.

De uitwerking van deze onderwerpen werd in eerste instantie door het ISA-referentiekader beheerst en de aanvullende *guidance* geboden door ISSAI 1240. Dit referentiekader is immers van toepassing op audits binnen de publieke sector.

De taken en verantwoordelijkheden van de auditor in de publieke sector kunnen echter in bijkomende orde worden bepaald door de omschrijving van het controlemandaat of door verplichtingen die voortvloeien uit wet- en regelgeving.

Het is binnen het kader van deze bijdrage niet mogelijk om op deze specifieke regelgeving in te gaan. Het wordt aan bedrijfsrevisoren ten stelligste aanbevolen deze specifieke vereisten te identificeren en te integreren in hun controlebenadering.

4.2. BEGRIP FRAUDE

4.2.1. Soort fraude

46. Fraude is in ISA 240 van belang in de mate dat deze een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten kan veroorzaken. Uitgaande van het onderscheid tussen fraude en fouten op basis van het al dan niet opzettelijke karakter van de handeling omschrijft ISA 240 fraude als “een opzettelijke handeling door een of meer leden van het management, met *governance* belaste personen, werknemers of derden, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te verkrijgen”.

Twee soorten van afwijkingen in de financiële overzichten zijn voor de auditor van belang, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit de oneigenlijke toe-eigening van activa.

Het lijkt nuttig om nader in te gaan op de notie fraude vooral om gebeurlijke *expectation gaps* te vermijden. Fraude is immers een “containerbegrip”, ten bewijze de verscheidenheid aan fraudetypologieën (interne/externe fraude, verticale/horizontale fraude, *management fraud/employee fraud*, enz.).

Kenmerkend voor de publieke sector is bijvoorbeeld het groter belang van zogenaamde verticale fraude, zijnde fraude binnen het financiële verkeer tussen burgers en overheid. Verticale fraude betreft zowel geldstromen van de burger naar de overheid (belastingen, bijdragen inzake sociale zekerheid) als geldstromen van de overheid naar de burger (subsidies, (fiscale) premies, sociale zekerheidsuitkeringen).

Worden al deze types van fraude geïdentificeerd door ISA 240? Het antwoord is bevestigend, met dien verstande dat zij in aanmerking komen voor een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten kunnen veroorzaken.

47. ISSAI 1240 voegt aan het begrip fraude de notie “*abuse*” of “misbruik” toe. Dit begrip wordt als volgt gedefinieerd:

“Abuse involves behaviour that is deficient or improper when compared with behaviour that a prudent person would consider reasonable and necessary business practice given the facts and circumstances. Abuse also includes misuse of authority or position for personal financial interests or those of an immediate or close family member or business associate. Abuse does not necessarily involve fraud, violation of laws, regulations, or provisions of a contract or grant agreement. Abuse is a departure from the concept of propriety, which relates to the general principles of sound public sector financial management and conduct of public sector officials.”

Voor de kwalificatie als “*abuse*” worden de “*general principles of sound public sector financial management and conduct of public sector officials*” als referentie gebruikt.

In de mate dat de door het begrip “*abuse*” geïndiceerde handelingen ook kwalificeren als fraude, die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten kan veroorzaken, vallen zij ongetwijfeld onder het toepassingsgebied van ISA 240.

Maar wat met de door deze definitie geïndiceerde handelingen die zij niet kwalificeren als fraude? Moet de auditor hiermee rekening houden en zo ja, hoe?

ISSAI 1240 geeft de *public sector auditors* in dit verband volgende instructies:

“When information is obtained indicating that abuse may have occurred, public sector auditors consider whether such possible abuse could significantly affect the financial statements. Such abuse may be considered from both a qualitative and quantitative perspective. Public sector auditors do not provide reasonable assurance of the detection of abuse, but consider the need to report such instances as deemed appropriate.”

Eenzijds valt op te merken dat ISSAI 1240 ook ten aanzien van “*abuse*” het materialiteitsbegrip hanteert. Anderzijds staat het begrip evenwel op zichzelf en zet het de *public sector auditors* aan tot handelen, zelfs al kwalificeert het “*misbruik/abuse*” niet als fraude.

In die zin vormt ISSAI 1240 onmiskenbaar een uitbreiding van de *scope* van ISA 240. Kan daarom zonder meer worden gesteld dat deze uitbreiding van de notie fraude tot het begrip integriteit niet van toepassing is op de bedrijfsrevisor? Als principe kan dit worden vooropgesteld, met dien verstande evenwel dat het reglementair kader dat de opdracht van de bedrijfsrevisor omschrijft diens opdracht in die zin kan uitbreiden.

In dit verband wordt bij wijze van voorbeeld verwezen naar het Besluit van de Vlaamse Regering betreffende controle en *single audit* van 7 september 2012, waarvan artikel 9, § 7 stelt: “*Naast andere aanbevelingen over vastgestelde tekortkomingen inzake organisatiebeheersing formuleert de bedrijfsrevisor in de managementletter vastgestelde inefficiënties en inbreuken op andere regelgeving die financiële gevolgen voor de entiteit met zich mee hebben gebracht of zouden kunnen brengen.*”

Met name het begrip inefficiënties sluit nauw aan bij de notie “*general principles of sound public sector financial management*”.

4.2.2. Fraudedriehoek

48. De praktijk heeft geleerd dat het van belang is bij het maken van risico-inschattingen om aandacht te besteden aan het bestaan van een gelegenheid om fraude te kunnen plegen (de gelegenheid maakt de dief), aan het bestaan van druk (bijvoorbeeld *targets*) en aan de mogelijkheid dat personen binnen de organisatie een eventuele fraude voor zichzelf kunnen verantwoorden (bijvoorbeeld de bedrijfscultuur).

Het risico van fraude blijkt te verkleinen als organisaties voldoende tijd en energie besteden aan deze drie invalshoeken, die de samenstellende delen zijn van de zogenaamde

“fraudedriehoek”. De fraudedriehoek maakt fraudeorzaken en gelegenheidsstructuren zichtbaar. De elementen druk, gelegenheid en rationalisatie op zich zijn geen indicator voor fraude. Echter, daar waar er twee of drie elementen aanwezig zijn, is sprake van een verhoogd frauderisico.

Met druk wordt de druk bedoeld die op een medewerker ligt. Dit kan druk vanuit de organisatie zijn, zoals het moeten realiseren van bepaalde doelen en/of resultaten, maar kan ook gaan over te grote werkdruk.

De druk kan ook van buiten de organisatie komen. Hierbij kan worden gedacht aan schulden, een bovenmatige levensstijl of het willen voldoen aan bepaalde verwachtingspatronen.

52

CONTROLE PLENIER ET RISQUE DE FRAUDE – ASPECTS PARTICULIERS POUR LES MISSIONS DANS LE SECTEUR PUBLIC

ISSAI 1240 wijst in dit verband op volgende elementen:

“Public sector employees are often under pressure to deliver high quality services with few resources and to meet budget expectations. This may be especially relevant in tough economic conditions where there is pressure to maintain user charges and tax rates, resulting in incentives to overstate revenues and understate expenditures. There may also exist incentives to spend the available budget by the end of the financial year.”

Zoals het gezegde luidt: de gelegenheid maakt de dief. Het is de taak van de organisatie om, zo veel als redelijk mogelijk is, maatregelen te nemen die fraude tegengaan of opsporen. Hierbij kan men denken aan duidelijke regels, procedures en verantwoordelijkheden, functiescheiding, beheer van voorraad en gelden, interne controle door of namens de leiding en een melding- en rapportagesysteem inzake fraudesignalen.

Met betrekking tot het aspect “*opportunity*” wijst ISSAI 1240 erop dat:

“a difficult recruitment environment or a lack of sufficient qualified personnel may be more prevalent in the public sector. Such situations may often result in deficiencies in internal control creating the opportunity for fraud. The widespread use of high volume, low value cash transactions in certain public sector entities such as cash transactions at police departments or health clinics may add to those risks. Although monetary values may be small, such situations may lead to violation of public trust, expectations and accountability.”

Rationalisatie heeft betrekking op het begrijpen van de normen en het willen naleven van die normen. Een fraudeur zoekt een rechtvaardiging voor het gebruikmaken van de gelegenheid en de druk. Hierbij speelt voorbeeldgedrag (“*tone at the top*”) een belangrijke rol. Het overgrote merendeel van de fraudeplegers weet heel goed dat wat ze doen fout is en proberen met zichzelf in het reine te komen. Dit doen ze door hun daden te rationaliseren en dat komt tot uiting in bijvoorbeeld de volgende uitspraken: “de directie doet dit ook; de organisatie zal dit niet voelen; enz.”.

49. Eén van de verdiensten van ISSAI 1240 bestaat erin dat de fraudedriehoek wordt geconcretiseerd naar de publieke sector toe.

In bijlage 1 van ISSAI 1240 worden voorbeelden, specifiek voor de publieke sector, gegeven van de drie onderdelen van de fraudedriehoek. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen twee soorten van afwijkingen in de financiële overzichten die voor de auditor van belang zijn, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit de oneigenlijke toe-eigening van activa.

Enkele sprekende voorbeelden:

“MISAPPROPRIATION OF ASSETS

Incentives/Pressures

Rigid public sector compensation structures that are seen to be inconsistent with expectations. Rewarding seniority instead of performance.

Risky nature of certain government activities, e.g. weapons, natural resources etc.

Opportunities

Mismatch between actual value and recorded value of heritage assets. Shortcomings of the cash basis of accounting, such as:

- Non-recording of certain assets;*
- Ability to manipulate the period for recording of transactions;*

Attitudes/rationalizations

The belief by certain public sector officials that their level of authority justifies a lifestyle similar to private sector executives, when their agreed terms of compensation are not sufficient for such a lifestyle.

Tolerance of unacceptable behavior in situations where it may be difficult to dismiss or replace employees.”.

Tevens geeft ISSAI 1240 in bijlage 3 voorbeelden van de omstandigheden die een indicator kunnen zijn in de publieke sector van de mogelijkheid van fraude. Het valt buiten het bestek van deze uiteenzetting om op gedetailleerde wijze in te gaan op deze voorbeelden. De bedrijfsrevisoren werkzaam in de publieke sector, worden evenwel aanbevolen deze indicatoren in acht nemen bij het uittekenen van de fraudematrix.

Andermaal volgen enkele sprekende voorbeelden:

“Abnormal budget processes

Significant budget adjustments
Large amounts of over- or under spending

Procurement processes

Complex or unclear legislation

Complaints received from potential suppliers about unfair practices

Ex-government officials functioning as executives of companies to which tenders have been awarded”.

4.2.3. Attentiepunten voor de controleaanpak

50. De belangrijkste stakeholders binnen de publieke sector wensen in eerste instantie te worden geïnformeerd over de dienstverlening waarvoor de gecontroleerde entiteit instaat. In de mate dat er interesse is voor financiële gegevens zal dit in eerste instantie gericht zijn op budgettaire parameters. De administratie wordt dan ook ingericht om deze informatie te verstrekken.

Voorgaand wordt nog versterkt door het feit dat de impact van besparingsmaatregelen op de dienstverlening zo lang als mogelijk wordt uitgesteld door het in eerste instantie af te wentelen op “interne diensten”. Bij de keuzen die dan gemaakt moeten worden, dreigen interne controles in het gedrang te komen.

Publieke organisaties worden bovendien gekenmerkt door zeer specifieke processen waaraan bijzondere controlevraagstukken verbonden zijn.

Eén en ander heeft tot gevolg dat de administratieve organisatie en interne controle in de publieke sector een eigen complexiteit heeft maar doorgaans nog niet de volledige maturiteit heeft bereikt. Dit geldt zeker indien de focus gelegd wordt op fraudepreventie. Hoe zeldzaam zijn de organisaties waar er sprake is van een effectief frauderisico management.

Fraude krijgt echter meer kans binnen een zwakke interne controleomgeving. Interne controle speelt immers voornamelijk in op de pijler “gelegenheid” van de zgn. fraudedriehoek, of anders gezegd het ontbreken van een performant net van interne controlemaatregelen biedt de mogelijkheid om de entiteit (op een geraffineerde wijze) te bedriegen.

Het is dan ook logisch dat bijvoorbeeld Audit Vlaanderen in eerste instantie probeert in te werken op het aspect “organisatie”. De leidraad organisatiebeheersing blijkt een nuttig instrument om het maturiteitsniveau op te krikken. Het nut van deze *démarche* kan bewezen worden door de positieve evolutie door de jaren heen van de maturiteitsscore, zonder dat deze laatste op alle punten evenwel reeds het gewenste niveau heeft bereikt. In dat verband kan worden verwezen naar het jaarverslag 2013 van het Auditcomité en het Agentschap Interne Audit van de Vlaamse Administratie.

Antifraudemaatregelen op zichzelf zijn onderdelen van interne controle. Lacunes op het vlak van interne controle houden doorgaans, naast andere consequenties, frauderisico's in.

De relatie frauderisico en interne controle ligt trouwens aan de basis van het principe verwoord in paragraaf 27 van ISA 240: *“De auditor dient de ingeschatte risico’s op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude te beschouwen als significante risico’s en bijgevolg dient hij inzicht te verwerven in de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de entiteit, met inbegrip van de interne beheersingsactiviteiten, die op dergelijke risico’s betrekking hebben.”*

51. Tegenover dit verhoogd frauderisico staat dat in de publieke sector het fraudevraagstuk bij uitstek gevoelig ligt. Dit is ook begrijpelijk: het maatschappelijk belang, de financiering via overheidsmiddelen, de afhankelijkheid van onderdanen van de dienstverlening zijn evenveel motieven waarom aan elke fraude, hoe klein naar financiële impact ook, zwaar wordt getild. Het reputatierisico is binnen de publieke sector doorgaans belangrijker dan de eventuele financiële consequenties.

Het is binnen deze context dat de externe controleur zijn controleaanpak dient uit te tekenen.

Een zwakkere controleomgeving gecombineerd met een bijzondere gevoeligheid voor fraude impliceert een grotere waakzaamheid tijdens het planningsproces en waarschijnlijk meer uitgebreide controlewerkzaamheden. Opnieuw kan inspiratie worden gevonden in ISSAI 1240. Bijlage 2 geeft een uitgebreid overzicht van mogelijke controleprocedures die specifiek het frauderisico tot doel hebben.

Het is dan ook logisch dat van de commissaris wordt verwacht dat hij fundamentele zwakheden onverwijld rapporteert aan zij die verantwoordelijk zijn voor de bedrijfsleiding. Het lijkt even logisch dat een ontoereikende interne controle door de commissaris wordt beoordeeld in functie van de gebeurlijke impact op het frauderisico.

De controlepraktijk die erin bestaat de impact van een ontoereikende interne controle enkel te evalueren in functie van de alternatief uit te voeren substantieve controles, is derhalve ontoereikend en dient te worden aangevuld met een beoordeling van de impact op het frauderisico.

4.2.4. Consequenties verbonden aan de vaststelling van fraude

52. Materialiteit geeft uitdrukking aan de grootte van een weglating of van een fout in financiële informatie waardoor het oordeel van een redelijk persoon die vertrouwt op deze informatie, zou veranderen of worden beïnvloed.

Deze materialiteit bepaalt de nauwkeurigheid waarmee de externe auditor de controle van de jaarrekening uitvoert: hoe lager de materialiteit, des te meer werkzaamheden de auditor moet uitvoeren.

Diezelfde materialiteit wordt gehanteerd om het oordeel over het getrouw beeld van de financiële overzichten te vormen: wordt fraude met een materiële impact vastgesteld, dan zal een goedkeurend oordeel *a priori* niet langer tot de mogelijkheden behoren.

In tweede orde is de auditor verplicht te rapporteren aan het management en aan de met *governance* belaste personen. Paragraaf 39 van ISA 240 stelt: “*Als de auditor fraude heeft geïdentificeerd of informatie heeft verkregen die wijst op het mogelijke bestaan van fraude, dient hij deze aangelegenheden tijdig aan het management op het passende niveau mee te delen teneinde de personen die de primaire verantwoordelijkheid dragen voor het voorkomen en detecteren van fraude te informeren over aangelegenheden die relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden.*”.

Men kan opmerken dat bij het formuleren van deze rapporteringsplicht aan het management de notie materialiteit niet aan de orde is.

56

CONTROLE PLENIER ET RISQUE DE FRAUDE – ASPECTS PARTICULIERS POUR LES MISSIONS DANS LE SECTEUR PUBLIC

De auditor kan mondeling of schriftelijk met de met *governance* belaste personen communiceren. In ISA 260 is beschreven met welke factoren de auditor rekening moet houden bij het bepalen of de communicatie mondeling dan wel schriftelijk moet verlopen. Vanwege de aard en gevoeligheid van fraude, zeker wanneer de fraude die tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten leidt, of wanneer senior management bij de fraude betrokken is, is schriftelijke rapportering aangewezen.

De vraag moet worden gesteld of de auditor verplicht kan worden fraude te rapporteren aan een derde. ISA 240 neemt hierover een genuanceerd standpunt in door te wijzen op de geheimhoudingsplicht die evenwel “*overruled*” kan worden door andersluidende wettelijke en reglementaire bepalingen.

Zo zal de transparantie gecreëerd door het Rekendecreet tussen de *single audit*-actoren impliceren dat bijvoorbeeld Audit Vlaanderen, die ten aanzien van fraude met een specifieke opdracht belast is, op de hoogte wordt gesteld van door de bedrijfsrevisoren vastgestelde fraudes. Begrijpelijkerwijze is het Rekenhof in deze ook vragende partij.

4.3. BESLUIT

53. Dit hoofdstuk had tot doel na te gaan of specifieke kenmerken van de publieke sector impact hebben op het frauderisico, zoals dit door de externe auditor conform ISA 240 moet in acht worden genomen bij het uittekenen en uitvoeren van zijn audit.

De kenmerken van de publieke sector, vooral op organisatorisch vlak, de specifieke invulling die kan gegeven worden aan de drie bouwstenen van de fraudedriehoek en de bijzondere gevoeligheid van de sector voor het frauderisico dienen door de externe auditor in acht te worden genomen bij het uitvoeren van zijn controlewerkzaamheden.

Er werd vastgesteld dat ISSAI 1240 hierbij nuttige “*guidance*” geeft.

Eén en ander zal ertoe leiden dat de externe auditor zijn benadering van het frauderisico zal moeten afstemmen op de specifieke kenmerken en verwachtingen van de publieke sector.

Hierbij mag niet worden voorbijgegaan aan de vaststelling dat inzake administratieve organisatie en interne controle nog een weg af te leggen is, ten bewijze de maturiteitscores van Audit Vlaanderen.

De praktijk zal moeten aanvaarden dat een ontoereikende interne controle tot een aangepaste verklaring op het vlak van het frauderisico zal leiden.

Door te onderkennen dat het fraudevraagstuk bij uitstek een gevoelige materie is in de publieke sector, door een gerichte controleaanpak uit te werken en door op gepaste wijze te rapporteren over de controlebevindingen, zal het revisoraat zijn bijdrage leveren aan de verdere professionalisering van de publieke sector.

CHAPITRE 5

CONTINUE DE L'EXPLOITATION APPLIQUEE AU SECTEUR PUBLIC

HOOFDSTUK 5

GOING CONCERN TOEGEPAST OP DE PUBLIEKE SECTOR

J. DELFORGE

Réviseur d'entreprises et Membre de la Commission Secteur Public IRE

5.1. INTRODUCTION

5.1.1. Généralités

54. La norme ISA 570 relative à la continuité d'exploitation, traite des obligations de l'auditeur face aux procédures d'audit à effectuer au regard de l'application de l'hypothèse de continuité d'exploitation, hypothèse posée par la direction de l'entreprise.

De manière générale, dans la plupart des circonstances, l'hypothèse de continuité s'applique. L'exception survient lorsque la société arrête ses activités ou partie de ses activités, ou lorsque, manifestement, elle n'a pas beaucoup d'autres alternatives liées par exemple à des problèmes récurrents de rentabilité et de financement. Ces circonstances ont comme conséquence que la société doit adapter ses règles d'évaluation d'une perspective de continuité à une perspective de discontinuité, impliquant ainsi un exercice de revalorisation des actifs et des passifs de la société.

L'utilisation de l'hypothèse de continuité selon la norme ISA 570 s'applique de facto aux entités du secteur public. En effet, le paragraphe A1 de l'ISA 570 prévoit :

« L'utilisation par la direction de l'hypothèse de continuité de l'exploitation concerne également les entités du secteur public. Par exemple, la Norme Comptable Internationale applicable au secteur public (International Public Sector Accounting Standard, IPSAS 1) traite de la question de la capacité des entités du secteur public à poursuivre leur exploitation. Les risques liés à la continuité de l'exploitation peuvent, sans toutefois être limités à celles-ci, survenir de situations où les entités du secteur public exercent des activités lucratives, ou dans des cas où le soutien du gouvernement peut être réduit ou supprimé, ou encore dans les cas de privatisation. Les événements et les conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité d'une entité à poursuivre son exploitation dans le secteur public peuvent inclure des situations dans lesquelles l'entité du secteur public manque de financement pour poursuivre ses activités ou lorsque des décisions politiques sont prises qui affectent les services rendus par celle-ci. »

Les circonstances liées à la considération du risque de continuité pour le secteur public peuvent être différentes par rapport au secteur privé. Néanmoins, on constatera qu'il n'existe pas de différences fondamentales dans les procédures, principes et logiques à suivre par l'auditeur.

55. Le but de l'ISSAI 1570 est de donner des indications supplémentaires par rapport à la continuité pour les auditeurs du secteur public.

5.1.2. Introduction – continuité au niveau des normes comptables

56. Au niveau des normes comptables, l'IPSAS 1, équivalent de la norme IAS 1 pour le secteur public, mentionne clairement que l'évaluation de la continuité doit être faite

dans le cadre de la préparation des chiffres et que ceux-ci doivent être adaptés dans le cas où elle ne se justifie plus.

La continuité d'exploitation est une hypothèse fondamentale dans l'établissement des états financiers d'une entreprise. Cette hypothèse, prise par la direction, sous sa responsabilité, s'évalue sur un horizon de minimum de 12 mois à compter de la date de clôture. Lorsqu'il existe des incertitudes importantes, celles-ci doivent être reprises clairement au niveau des états financiers.

5.1.3. Introduction – continuité au niveau des normes d'audit

57. La norme ISA 570 impose à l'auditeur de considérer la problématique de la continuité dans le cadre de toutes ses missions. Dans une première étape, le rôle et la responsabilité de l'auditeur est d'analyser s'il existe une incertitude significative liée à la continuité. Dans ce cadre, il va recueillir différents types d'information qui lui permettra d'apprécier la validité de l'hypothèse de continuité prise par la direction. Dans le cadre de son analyse, il s'entretiendra avec la direction sur l'existence d'éléments qui pourraient avoir des conséquences sur cette hypothèse.

Dans une deuxième étape, s'il s'avère qu'il existe des éléments qui pourraient jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit supplémentaires qui lui permettront de conclure s'il existe une incertitude significative ou si, au contraire, il existe des éléments qui permettent de réduire cette incertitude.

Enfin, l'auditeur devra établir son rapport d'audit, et modifier, si nécessaire, son opinion ou inclure un paragraphe d'observation.

5.1.4. Différents types d'entités au sein du secteur public

58. Le secteur public est un domaine très large, comprenant toute sorte d'entités, en partant du Fédéral, passant par les Régions, les communes, les entités publiques autonomes, les organismes d'intérêt public, etc.

Ces entités ont un degré d'autonomie qui peut être fortement variable. De manière corollaire, ce degré d'autonomie aura une influence sur les risques en matière de continuité. Le fédéral et les entités directement liées au fédéral seront moins touchés par le risque de (dis)continuité qu'une entité publique dépendante du financement de différents organismes publics, régionaux, et autre.

Par exemple, Belgacom, anciennement RTT, est aujourd'hui une société anonyme, cotée en bourse, encore majoritairement détenue par le fédéral, mais principalement régie par les règles des sociétés privées.

5.1.5. Contexte de la continuité au niveau du secteur public

59. De manière générale, le risque de continuité est fortement limité au niveau du secteur public. Ce risque s'accroît lorsque, pour différentes raisons, le soutien du gouvernement peut être supprimé ou réduit, en cas de privatisation par exemple ; ou pour des entités publiques qui génèrent des activités lucratives et qui dans ce cadre, ne dépendent pas directement de mécanismes de subsidiation.

Aujourd'hui, dans un contexte de crise et de ralentissement économique, on pourrait assister à de nouvelles privatisations comme celles de la CGER ou de la Sabena dans les années '90. Ce changement de contexte pourrait avoir un impact sur les risques liés à la continuité (augmentation du risque).

Selon les IPSAS et ISSAI, les gouvernements d'Etats souverains sont moins ou pas susceptibles d'être confrontés à des risques liés à la continuité, en comparaison à d'autres entités publiques. En effet, le risque de faillite est très peu probable en raison de la capacité d'un gouvernement de pouvoir prélever des impôts, des taxes afin de couvrir les frais de fonctionnement ⁽¹⁾, percevoir des redevances sur des services publics. Les recettes de l'état peuvent ainsi être augmentées et permettent à l'État d'être capable de remplir ses obligations. En Europe, une autre possibilité d'accéder à du financement est liée à des mécanismes de financement supra étatiques. A titre d'exemple, le FMI a pour rôle de fournir du crédit aux pays en difficulté. La Grèce a bénéficié d'une aide d'urgence de la part du FMI, devant rembourser le même FMI.

Sur cette base, la probabilité de survenance d'un problème de continuité est de loin plus faible que dans un environnement privé. Néanmoins, il ne faut pas oublier le cas bien connu de la ville de Detroit, ville de taille très importante, qui n'a pas été capable de surmonter la crise de 2008, aucune solution financière ou juridique n'ayant été trouvée. Les raisons de cette situation s'expliquent notamment par le départ de milliers d'habitants, avec pour impact la diminution significative des recettes d'impôts. Le mécanisme de boule de neige s'est enclenché directement, le niveau de la dette en croissance significative avec un niveau de liquidité devenant nul, engendrant une cessation de paiement aux banques.

En ce qui concerne les entités publiques comme les communes, il est fréquent qu'elles soient amenées à dépenser plus sur une année que le total de leurs recettes sur la même année, menant ainsi à une augmentation de la dette. Dans les années 2000, la Région wallonne a mis en place un instrument de soutien financier ⁽²⁾ visant à rétablir l'équilibre des budgets communaux. Certaines communes montrant des déficits importants ont été soumises à différentes règles d'économie afin de favoriser un retour à l'équilibre. Les gouvernements ont en effet la responsabilité d'assurer aux pouvoirs locaux les moyens d'assurer leurs missions d'intérêt publique.

Cette situation n'est pas envisageable dans une société privée laquelle, si elle n'obtient pas le financement nécessaire à la poursuite de ces activités, arrivera rapidement à une

⁽¹⁾ Exemple : taxe sur les antennes GSM en Wallonie pour augmenter le fonds des communes.

⁽²⁾ Le plan tonus communal géré par le CRAC.

situation où elle ne pourra plus honorer ces dettes, avec les conséquences qui s'en suivent notamment liées à l'application de l'article 634 du Code des sociétés.

De manière générale, la continuité ne sera pas remise en cause lorsque l'entité publique bénéficie d'accords de financement garantis par le gouvernement. Par exemple, dans le cas de la RTBF, organisme d'intérêt public, un contrat de gestion organise les missions et leur financement par la Fédération Wallonie-Bruxelles (durée de 5 ans). Le renouvellement de ce contrat intervient généralement avant l'expiration. Dans ce contexte, l'hypothèse de continuité peut difficilement être remise en question.

5.2. PROCEDURES A SUIVRE PAR L'AUDITEUR DANS LE CADRE DE LA CONTINUITÉ APPLIQUÉE AU SECTEUR PUBLIC

5.2.1. Méthodologie à mettre en œuvre par rapport à la détermination du risque de continuité (première étape)

A. Généralités

60. L'appréciation de l'hypothèse de continuité d'exploitation doit être effectuée par l'auditeur dans chacun de ses missions. La première étape est donc d'identifier s'il existe des risques liés à la continuité.

Cette appréciation s'opère sur base d'une analyse des facteurs de risque, analyse qui nécessite la bonne connaissance de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère. Dans ce cadre, il est crucial de comprendre les éléments suivants :

- quelles sont les différentes sources de financement de l'entité ;
- par quels types de contrats ces sources sont régies ;
- existe-t-il des conditions à respecter afin de pouvoir bénéficier de ce financement ;
- quelle est la durée de financement de ces contrats ;
- quelle est la structure de coûts fixes, le budget de dépenses annuel, etc.

La continuité d'une entité est dépendante de sa situation propre, et ne peut être transposée à d'autres situations.

Outre l'analyse effectuée sur base de la connaissance de l'entité, il est également important de procéder à une discussion avec la direction, responsable de cette hypothèse de continuité.

Grâce à ces différentes procédures, l'auditeur aura réuni l'information lui permettant de mettre en perspective les risques de continuité.

La norme (ISA 570) impose en outre que la réflexion de l'auditeur comprenne les éléments suivants ⁽³⁾.

B. Risque lié à des changements d'orientation politiques

61. Ce risque est susceptible d'intervenir en cas de changement de gouvernement. Afin d'évaluer ce risque, les facteurs suivants pourront aider l'auditeur à appréhender le niveau de risque:

- l'existence d'une intention du gouvernement de procéder à une évaluation d'un domaine politique qui touche l'entité publique en question ;
- une évaluation est en cours ou est annoncée ;
- les résultats d'une évaluation sont disponibles avec des risques identifiés ;
- des décisions sont prises par le gouvernement afin de procéder à des réorganisations, fusions, etc.

C. Risques opérationnels ou risques liés à l'activité

62. Ce type de risque est similaire au secteur privé. Il s'agit des risques liés par exemple au manque de financement. Il s'agirait également du risque lié à la capacité à programmer des impôts supplémentaires dans un délai raisonnable, permettant de faire face à des besoins supplémentaires de financement.

Dans le cadre du secteur public, les critères retenus pour évaluer la continuité dans le contexte privé ⁽⁴⁾, tels que la solvabilité/liquidité d'une entreprise, ne pourront pas forcément être retenu pour le cas du secteur public.

Ci-dessous des exemples d'indicateurs de risque de continuité pour le secteur privé et pour le secteur public sont repris. Cette liste n'est pas exhaustive.

Critères applicables au Privé	Critères applicables au Public
Liquidité /solvabilité	Budget en déficit depuis plusieurs années et pour l'année à venir
Retrait du soutien des actionnaires	Risque quant à la poursuite du financement par l'état en raison de changement politique
Perte d'exploitation significative	Sources de financement non garanties par l'existence d'un contrat ou garanti par un contrat à court terme (dont l'échéance résiduelle est inférieure à une année)
Capitaux propres négatifs	Manque de sources potentielles de revenu de remplacement (fiscalité, subsides, ...)
Incapacité à payer ses dettes à l'échéance	

⁽³⁾ ISSAI 1570 – par. 8.

⁽⁴⁾ ISA 570 – par. A2.

Critères applicables au Privé	Critères applicables au Public
Perte d'un client important	
Existence d'un litige important	

Conformément aux normes ISA, l'analyse de cette première étape devra être considérée et documentée pour chaque mission d'audit.

La collaboration entre l'éventuel auditeur interne (ou commissaire du gouvernement) et l'auditeur externe devrait s'envisager, ce premier étant potentiellement à la source d'information intéressante.

5.2.2. Méthodologie à mettre en œuvre pour apprécier l'hypothèse de continuité (deuxième étape)

63. Si au cours de la première étape, l'auditeur a identifié des éléments pouvant mettre en lumière des doutes importants au niveau de la continuité, il devra recueillir des éléments complémentaires lui permettant de conclure ou non à l'existence d'une incertitude significative.

En effet, si des risques existent, ils ne remettent pas forcément en question la continuité de l'entité. Par exemple, en 2014, les subsides de l'Opéra de la Monnaie ont été diminués de façon importante suite à une décision politique. La conséquence de cette diminution entraîne potentiellement une diminution des activités, permettant une réduction de ses coûts, mais elle ne remet pas directement en question la continuité de l'Opéra.

Au niveau du privé, le fait de s'entretenir avec la direction afin de partager son analyse est un élément clé. Au niveau du secteur public, il n'est pas nécessairement opportun d'interroger la direction de l'entité sur son financement futur. Le fait de se baser sur la confirmation du responsable financier de l'entité audité n'aurait pas réellement de sens car cette personne ne peut s'engager pour le pouvoir public « bailleur de fond », et il peut ne pas connaître ses intentions.

Dans le privé, le fait de demander accès aux procès-verbaux des différents conseils d'administration ou assemblée générale est utile afin de comprendre le point de vue des administrateurs. Au niveau du public, de façon similaire, une possibilité serait de prendre connaissance des documents publics (ou non) afin de se forger une opinion sur ce qui se passe.

Au niveau du privé, l'auditeur pourra demander à obtenir un tableau de trésorerie couvrant la période jusqu'à la prochaine assemblée générale. Au niveau du public, il sera plutôt utile de revoir le budget avec les recettes (ou revenus) prévues pour l'année, ainsi que l'existence de convention ferme de subside.

Quand la conclusion est que l'hypothèse de continuité d'exploitation ne peut plus être appliquée, il faut analyser quel impact cela a sur les comptes. Il est possible que dans

certain cas, les impacts soient nuls, par exemple, en cas de transfert du personnel vers une autre entité/organisation.

Les considérations relatives à la continuité au niveau du rapport d'audit n'impliquent aucune différence dans le contexte public. L'auditeur devra juger si l'incertitude significative est présente, il devra s'assurer que les informations y relatives reprises dans les états financiers sont suffisantes et exactes, et en fonction insérer ou non un paragraphe d'observation voire exprimer une opinion avec réserve ou une opinion négative.

5.3. CONCLUSION

64. L'auditeur doit se poser la question de la continuité sur chaque dossier, y compris les dossiers d'entités publiques.

Le risque de continuité semble moins important dans le secteur public que dans le secteur privé. Cette situation s'explique par l'existence de conventions de financement sur des périodes plus ou moins longues. La capacité qu'ont les entités publiques à trouver des moyens de financement, notamment par l'intermédiaire de nouvelles taxes, est également un facteur important.

Le type d'analyses ou de documents de support (tableau de trésorerie, business plan, soutien des actionnaires, etc.) que l'auditeur demande à la direction d'une société privée afin de pouvoir conclure et couvrir le risque de continuité d'exploitation ne sont pas directement applicables au secteur public. En effet, dans le contexte public, l'analyse de l'environnement politique et du contexte lié au financement de l'entité (existence de convention de financement sur des durées supérieures à un an, etc.) sont primordiales.

La méthodologie à suivre par l'auditeur reste néanmoins similaire dans un environnement privé ou public.

HOOFDSTUK 6

GEBRUIKMAKEN VAN WERKZAAMHEDEN VAN INTERNE AUDITORS

CHAPITRE 6

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

J. RAVIJTS

Bedrijfsrevisor en Lid van de Commissie Publieke Sector IBR

6.1. ALGEMEENHEDEN

65. De norm inzake toepassing van de ISA's in België maakt onder meer ISA 610 "Gebruik maken van werkzaamheden van interne auditors" van toepassing op de controle van de jaarrekening van alle entiteiten die afsluiten na 15 december 2014. ISA 610 was reeds van toepassing voor controle van financiële overzichten van Organisaties van Openbaar Belang (OOBs) voor boekjaren die eindigden na 15 december 2012. Het is mede omwille van de harmonisering van de regelgeving betreffende het auditberoep op internationaal niveau en in het bijzonder binnen de Europese Unie (EU) dat de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de Minister bevoegd voor Economie hebben geoordeeld dat de bestaande algemene controlenormen dienden te worden vervangen door de nieuwe norm die toepassing geeft aan de ISA's, zoals die door de IAASB op 15 december 2008 goedgekeurd werden. Helaas is de zaak van harmonisering minder gediend wanneer ISA's door de IAASB worden herzien en indien deze herzieningen niet meteen worden goedgekeurd voor toepassing in België. Dit is momenteel het geval voor onder meer ISA 610 (*Revised*).

In 2013 werd ISA 610 "Gebruik maken van de werkzaamheden van interne auditors" herzien. Deze dateerde van maart 1994. Gedurende het "Clarity project" van de IAASB werd ISA 610 immers enkel heruitgegeven (*Redrafted*) niet herzien (*Revised*). Na 18 jaar wijziging en evolutie in het externe en interne auditlandschap en na twee economische crisissen achtte de regelgever in maart 2012 de tijd gunstig om een herwerking van de ISA 610 te publiceren. ISA 610 (*Revised*) is nog niet beschikbaar op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) in het Frans of het Nederlands. Deze standaard is wel beschikbaar in het Engels op de site van IFAC ⁽¹⁾.

Dit hoofdstuk gaat dus over ISA 610 en niet over wat het had kunnen zijn, ISA 610 (*Revised*). Desalniettemin zullen we, voor wat een aantal onderwerpen betreft, ingaan op de bepalingen uit ISA 610 (*Revised*), niet omdat ze van toepassing zijn maar omdat ze als een *best practice* kunnen worden beschouwd.

⁽¹⁾ Cf. [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-610-\(Revised-2013\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-610-(Revised-2013).pdf).

6.2. INLEIDING

66. Hoewel dient te worden erkend dat de onafhankelijkheid van een interne auditor verschillend is van de beoogde onafhankelijkheid van een externe auditor en dat de *in fine* doelstellingen van de functies verschillend zijn, zijn er toch ook overeenstemmingen tussen beide functies. Niet alleen hebben beide (onder meer) een volledige en accurate rapportering over de (financiële) performantie van de te controleren entiteit voor ogen, zij gebruiken gelijkaardige kennis en vaardigheden bij het uitvoeren van hun opdracht. De overlapping van doelstellingen en de vaardigheden en vakbekwaamheid die aanwezig zijn bij interne auditoren, hebben externe auditoren, hun regelgevers en de markt ertoe aangezet na te denken over vormen van samenwerking tussen beide functies die de efficiënte inzet van controleactoren en de uiteindelijke auditkwaliteit verhogen.

Onmiskenbaar hebben goed functionerende interne auditfuncties een brede kijk op risico en een grondige kennis van operaties en processen. Ook van die processen die een impact hebben op de financiële rapportering van de entiteit. Dergelijke kennis gebruiken bij de planning en uitvoering van een controle over financiële rapportering komt zowel efficiëntie als effectiviteit van de controle ten goede en daarmee ook de uiteindelijke auditkwaliteit.

Eenzijds dienen interne auditfuncties hun opdracht uit te oefenen met toepassing van de standaarden van het Instituut van Interne Auditoren (of gelijkaardige normen en procedures). Volgens deze standaarden moeten dergelijke opdrachten uitgevoerd worden met getrainde auditoren die een systematische en gedisciplineerde methode, met inbegrip van kwaliteitscontrole, toepassen. Deze methoden sluiten aan bij de methoden die ook externe auditoren gebruiken bij een controle van de jaarrekening en van andere financiële overzichten.

Anderzijds is iedere betrokkene, de regelgevers en het publiek in het bijzonder, er dan weer van overtuigd dat de nodige maatregelen, om te waken over een gepaste onafhankelijkheid, nodig zijn. In de veronderstelling dat de uiteindelijke verantwoordelijkheid over het verslag over de financiële rapportering ondeelbaar is en bij niemand anders kan liggen dan de verantwoordelijke externe auditor(en), zal het in zijn belang zijn om de meest bruikbare elementen voor een hoge kwaliteit te gebruiken en deze passend te beoordelen.

Vooraf in grote entiteiten in de private en publieke sector en bij financiële instellingen lijkt het werk van interne auditoren van belang te kunnen zijn in een audit van financiële overzichten.

Er is dus nood aan duidelijkheid over de voorwaarden waaraan interne auditfuncties en hun werkzaamheden moeten voldoen om in aanmerking te komen voor de externe auditor om op te kunnen steunen bij zijn werkzaamheden aangaande de jaarrekeningcontrole. Deze voorwaarden worden uitgelegd in ISA 610. ISA 610 (*Revised*), die in België nog niet van toepassing is voor de jaarrekeningcontrole, wijzigt deze principes niet, maar biedt verdere verduidelijking. De herziene standaard expliciteert verder een aantal bepalingen waarvoor in ISA 610 interpretatie nodig was.

Trends in de markt, evoluties in het beroep van zowel externe audit als interne audit en het complexer worden van wetten en regelgevingen in alle sectoren roepen een aantal vragen op. Onder meer de vraag in welke mate directe ondersteuning (“*direct assistance*”) door de interne auditfunctie bij de jaarrekeningcontrole zou moeten kunnen worden gebruikt, behoeft een antwoord. Evenzeer of dergelijke ondersteuning zou dienen beperkt te blijven bij de beheersing van het controlerisico of ook kan worden gebruikt bij het verlagen van het detectierisico. Directe ondersteuning zou immers kunnen betekenen dat de interne auditors als deel worden gezien van het audit team (*engagement team*). Omdat interne auditoren worden tewerkgesteld door de te controleren entiteit en dus minder onafhankelijk zijn dan de externe auditoren, zou dit een wijziging impliceren van de *Code of Ethics van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*.

Na een breed becommentarieerde *Exposure draft* biedt de finale standaard ISA 610 (*Revised*) de gezochte antwoorden, en werden in lijn met de wijzigingen tevens aanpassingen doorgevoerd aan ISA 315 (*Revised*) “Risico’s op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door een inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving” en de Ethische Code van de IESBA.

Aangezien ISA 610 (*Revised*) nog niet werd goedgekeurd voor toepassing door Belgische bedrijfsrevisoren bij de jaarrekeningcontrole (zie art. 30 van de wet van 22 juli 1953 ⁽²⁾), blijft het in België wat behelpen. ISA 610 bepaalt niet dat directe ondersteuning verboden is, de standaard geeft enkel aan dat directe ondersteuning niet binnen het toepassingsgebied van ISA 610 valt. Goede bestaande praktijken in de private en publieke sector, waar de externe auditor gebruik maakt van interne auditoren om werkzaamheden te verrichten op basis van zijn instructies, onder zijn supervisie en met zijn nazicht van de werkzaamheden, worden dus nog onvoldoende geregeld door van toepassing zijnde standaarden. Dit is jammer en ook niet uniform met de rest van Europa – behalve het Verenigd Koninkrijk en Ierland waar directe ondersteuning verboden is bij wet – en ook niet met de Verenigde Staten waar de reeds in SAS No 65 beschreven praktijk herzien werd door de uitgave van SAS No 128, die convergeert met de bepalingen in ISA 610 (*Revised*).

België blijft dus vooralsnog wat vastzitten in een traject waar andere landen en regio’s snelheid hebben genomen.

Dit is bijzonder jammer voor de bedrijfsrevisoren die opdrachten hebben bij entiteiten in de publieke sector, waar de onafhankelijkheid van de interne auditfunctie vaak groter is dan in de private sector (vergoedingen die afhankelijk zijn van de financiële prestatie van de entiteit zijn hier meestal niet aan de orde). Ook voor de gecontroleerde overheid, die de opdracht heeft haar activiteiten zo economisch en efficiënt mogelijk uit te voeren, is dit een spijtige zaak. Inzake controleopdrachten, zou van alle controleactoren minimaal kunnen worden verwacht dat ze samenwerken om hun opdrachten zo doelmatig mogelijk uit te voeren. In Vlaanderen heeft deze gedachte zich reeds geconcretiseerd in het Rekendecreet en het besluit Vlaamse Regering controle en *single audit*. Vooralsnog is het dus een gemiste opportuniteit voor de Vlaamse regelgever die met ISA 610 (*Revised*) wellicht bijkomende mogelijkheden had gekregen voor een nog betere implementatie van *single audit*.

⁽²⁾ Cf. http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=nl&la=N&cn=2007043049&table_name=wet.

6.3. REIKWIJDTE VAN ISA 610

67. ISA 610 gaat over de verantwoordelijkheden van externe auditoren wanneer ze werkzaamheden van interne auditoren gebruiken bij de uitvoering van hun opdracht over de controle van financiële overzichten.

Met “gebruik van werkzaamheden” wordt bedoeld het gebruik van uitgevoerde of uit te voeren werkzaamheden van de interne auditfunctie als bewijskrachtig materiaal, met als doel het beperken van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die door de externe auditor zelf worden uitgevoerd.

Het gebruik van interne auditoren in directe ondersteuning (“*direct assistance*”) onder begeleiding, supervisie en nazicht van de werkzaamheden door de externe auditor, is niet opgenomen in ISA 610, enkel in ISA 610 (*Revised*).

Verder wordt bepaald dat de standaard enkel van toepassing is in het geval er een interne auditfunctie is, en indien de externe auditor wenst gebruik te maken van de werkzaamheden van deze functie. Maar zelfs al is er een interne auditfunctie, die aan de gestelde voorwaarden zou voldoen, dan is er geen enkele bepaling in de standaard, die het gebruik van werkzaamheden van de interne auditoren verplicht. Daar waar deze bepaling niet expliciet wordt vermeld in ISA 610, is dat wel het geval in de herziene versie. Ieder gebruik blijft een autonome beslissing van de externe auditor. De voorwaarden voor een dergelijk gebruik worden bepaald in deze standaard, welke ook in lijn ligt met de bedoeling van de Vlaamse decreetgever, die het decreet over *single audit* publiceerde.

6.4. INGANGSDATUM VAN DE STANDAARD

68. ISA 610 is van toepassing voor controles over financiële overzichten afgesloten op of na 15 december 2009.

In jurisdicties waar ISA 610 (*Revised*) wel werd goedgekeurd, is deze standaard van toepassing op controles van financiële overzichten over boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2014. De bepalingen over directe ondersteuning in ISA 610 (*Revised*) worden in deze jurisdicties slechts van toepassing op controles van financiële overzichten over boekjaren die afsluiten op of na 15 december 2015. Zoals reeds eerder vermeld zal dat in België later zijn. Noch de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, noch de Minister bevoegd voor Economie hebben tot nu toe enige aanwijzing gegeven dat de goedkeuring van ISA 610 (*Revised*) voor toepassing op jaarrekeningcontroles in België, binnenkort zal gebeuren. Hiertoe dient immers een normatief proces vanuit het IBR op gang te worden gebracht, met inbegrip van een openbare raadpleging, wat tot op heden is uitgebleven.

6.5. VERANTWOORDELIJKHEID VAN DE EXTERNE AUDITOR

69. De externe auditor heeft alle verantwoordelijkheid over het uit te brengen (uitgebrachte) auditverslag. Deze verantwoordelijkheid vermindert niet omdat hij werkzaamheden gebruikt van de interne auditfunctie of indien hij interne auditoren gebruikt voor directe ondersteuning. Hiermee wijkt de ISA niet af van de bepalingen die werden opgenomen in ISA 620 "Gebruikmaken van werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige".

6.6. DEFINITIE VAN INTERNE AUDIT

70. ISA 610 definieert een interne auditfunctie als een *“Toetsende activiteit, opgezet of verleend als een dienst aan de entiteit. Tot de taken van de interne auditfunctie behoren onder meer het onderzoeken, evalueren en monitoren van de adequaatheid en effectiviteit van de interne beheersing.”*

Deze definitie wijzigde met de revisie van de standaard en sluit in ISA 610 (*Revised*) beter aan met de definitie die wordt gehanteerd door het Instituut van Interne Auditors en de definitie die wordt gebruikt in de Verenigde Staten (SAS No 128 die SAS No 65 vervangt): *“Een interne auditfunctie is een functie van een entiteit die **assurance** en consulting activiteiten uitvoert ter evaluatie en verbetering van de effectiviteit van de **entiteits governance, risk management** en interne controle processen.”*

Sommige of alle activiteiten van de interne auditfunctie kunnen zijn uitbesteed aan derden onder een dienstverleningsovereenkomst. Men spreekt dan van *outsourcing* (in het geval de volledige functie werd uitbesteed) of *co-sourcing*, (in het geval delen van de activiteit werden uitbesteed).

Er kunnen in een entiteit anderen zijn die gelijkaardige procedures uitvoeren dan deze uitgevoerd door interne audit. Tenzij deze worden uitgevoerd door een objectieve en competente functie die een systematische en gedisciplineerde methode toepast, met inbegrip van een kwaliteitscontrole, worden deze procedures als interne controles beschouwd. Het verzamelen van bewijskrachtig materiaal dat de effectiviteit van deze controles aantoont gebeurt dan ook zoals voorzien in ISA 330 *“Inspelen door de auditor op ingeschatte risico’s”*.

In ISA 610 wordt geen definitie van directe ondersteuning voorzien. Er wordt enkel bepaald dat *“... geen gevallen waarin interne auditoren de externe auditor direct helpen bij de uitvoering van controlewerkzaamheden ...”* worden behandeld. In ISA 610 (*Revised*) wordt de term wel gedefinieerd en de voorwaarden voor de externe auditor om gebruik te maken van dergelijke ondersteuning, beschreven. Directe ondersteuning wordt in ISA 610 (*Revised*) gedefinieerd als het gebruik van interne auditoren voor het uitvoeren van auditprocedures onder begeleiding, supervisie en met nazicht van de taken door de externe auditor.

6.7. VEREISTEN

6.7.1. Algemeen

71. De vereisten om te kunnen gebruikmaken van interne auditwerkzaamheden worden bepaald in ISA 610. Sommige vereisten worden verder toegelicht of uitgewerkt in ISA 610 (*Revised*). In de onderstaande tekst gaan we uit van de bepalingen van ISA 610 en doen we beroep op ISA 610 (*Revised*) om bijkomende toelichting op te nemen.

ISA 610 schrijft voor dat “*de externe auditor dient te bepalen:*

- (a) *Of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor de doeleinden van de controle;*
- (b) *Zo ja, de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditor op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de externe auditor”.*

6.7.2. Evalueren van de interne auditfunctie

72. In een eerste stap dient de externe auditor te bepalen of de werkzaamheden van de interne auditfunctie kunnen worden gebruikt voor het doel van de audit van de financiële overzichten.

Hij beoordeelt daartoe:

- i. de mate waarin de positie van de interne auditfunctie in de entiteit en het toepasselijke beleid en relevante procedures de **objectiviteit** van de functie ondersteunen. Objectiviteit verwijst naar de mogelijkheid van de interne auditfunctie om haar werkzaamheden uit te oefenen zonder vooringenomenheid, zonder belangenvermengingen en zonder de invloed van anderen die de professionele beoordelingen van de interne auditfunctie pogen te beïnvloeden of te vernietigen;
- ii. de **vakbekwaamheid** van de interne auditfunctie. Vakbekwaamheid verwijst naar kundigheid, kennis en vaardigheden om toegewezen taken met ijver te kunnen uitvoeren en met toepassing van professionele standaarden. Hiertoe dient de functie met de gepaste mensen te werken ingevolge goede werving en selectie procedures, goed HR beleid en gepaste training en opleiding, mensen met kennis van de activiteiten en processen van de entiteit, interne auditors die lid zijn van professionele instituten en passende accreditaties hebben;
- iii. of de interne auditfunctie zijn werkzaamheden vervult met de nodige **professionele zorgvuldigheid** (zgn. “*due professional care*”). Deze voorwaarde wordt in ISA 610 (*Revised*) geherformuleerd in de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde aanpak ⁽³⁾ hanteert met inbegrip van procedures voor kwaliteitscontrole, soms ook een robuuste aanpak genoemd. De vereiste gaat over een systematische aanpak inzake planning, uitvoering, supervisie, nazicht van werkzaamheden en documentatie die het verschil maakt tussen een interne

⁽³⁾ ISA 610 (*Revised*) par. 15 (c) “*systematic and disciplined approach, including quality control*”.

- auditfunctie en een andere monitoringactiviteit die aanwezig kan zijn in de entiteit. Een robuuste aanpak vereist dat deze aanpak werd vastgelegd in gedocumenteerde interne audit procedures die tevens het proces van interne en externe kwaliteitscontrole beschrijven; en
- iv. of de **communicatie** tussen de externe auditor en de interne auditor voldoende doeltreffend zal zijn. Deze laatste voorwaarde wordt niet expliciet herhaald in ISA 610 (*Revised*).

ISA 610 (*Revised*) geeft in het bijzonder ook aan dat geen werkzaamheden kunnen worden gebruikt wanneer de positie van de interne auditfunctie in de organisatie van de entiteit (*governance model*), het toepasselijke beleid en relevante procedures haar objectiviteit onvoldoende ondersteunen, wanneer de functie onvoldoende competent is of geen robuuste aanpak wordt toegepast ⁽⁴⁾.

Niettegenstaande de externe auditor een oordeel dient te vormen over voldoende objectief, voldoende competent en voldoende robuust, alvorens gebruik te kunnen maken van enige werkzaamheden van de functie, lijkt een beoordeling aan de hand van een discretionair model niet gepast. Er zal een inschatting van de objectiviteit, vakbekwaamheid en robuustheid nodig zijn in een continuüm, op basis van één of meerdere parameters die passend zijn in de omstandigheden, om ook een oordeel te kunnen vormen over hoe het gebruik van enige werkzaamheden de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de externe auditor zal beïnvloeden.

Uit de commentaren die de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) ontving aangaande de eerder gepubliceerde *exposure draft* van ISA 610 (*Revised*) en de “*Basis for conclusions*” die de IAASB naar aanleiding hiervan publiceerde, dient men ook te begrijpen dat onvoldoende objectiviteit niet kan worden gecompenseerd door uitmuntende vakbekwaamheid en omgekeerd. Alle individueel gestelde voorwaarden dienen dus aan minimale vereisten te voldoen. Deze worden naar aanleiding van elke audit beoordeeld door de externe auditor, indien deze van de werkzaamheden van interne audit gebruik zou willen maken. Zowel ISA 610 als ISA 610 (*Revised*) schuiven gebruik van werkzaamheden van de interne auditfunctie door de externe auditor in een audit van financiële overzichten immers niet naar voor als een verplichting.

In de context van externe audit in de publieke sector zijn er ook andere bepalingen die verwachtingen formuleren aangaande gebruik van werkzaamheden van controleactoren in de opdracht van andere controleactoren. Vooreerst geldt in de publieke sector de algemene regel van efficiënt gebruik van gemeenschapsmiddelen. Iedere overheidsfunctionaris en diegene waarover hij verantwoording dient af te leggen en die diensten vervult met gebruik van gemeenschapsmiddelen, dient deze middelen zo economisch, doeltreffend en doelmatig mogelijk te gebruiken. Deze regel geldt voor alle overheden maar werd in de Vlaamse overheid gespecificeerd voor controleactoren door middel van het decreet *single audit*. ISA 610 (*Revised*) zou dus voor *public sector auditing*

⁽⁴⁾ ISA 610 (*Revised*) par. 16.

momenteel een welgekomen standaard zijn, in het bijzonder in Vlaanderen alwaar hij mee invulling kan helpen geven aan het voormelde decreet.

6.7.3. Gebruikmaken van uitgevoerde werkzaamheden van de interne auditfunctie

A. *Evaluëren van de aard en de omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie die kunnen worden gebruikt*

73. Bij deze bepaling zal de externe auditor rekening houden met de aard van de werkzaamheden en in welke mate ze relevant zijn in zijn auditstrategie en zijn auditplan, zoals hij dat moet bepalen conform ISA 300 “Planning van een controle van financiële overzichten”.

ISA 610 bepaalt hieromtrent dat bij de bepaling van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditor op de aard, timing en omvang van zijn eigen werkzaamheden, de externe auditor zal rekening houden met:

- (1) de aard en reikwijdte van de door de interne auditor uitgevoerde of uit te voeren specifieke werkzaamheden;
- (2) de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang;
- (3) de mate van subjectiviteit bij de evaluatie van het verzamelde bewijskrachtig materiaal als onderbouwing van de beweringen.

ISA 610 (*Revised*) herneemt deze voorwaarden en vult ze verder aan: als principe wordt gesteld dat alle belangrijke beoordelingen door de externe auditor zelf worden gemaakt en dat de meerderheid van de werkzaamheden ook door hem zelf worden uitgevoerd. Hij zal daarenboven meer werk zelf uitvoeren naarmate:

- (a) meer beoordeling is vereist voor het plannen en uitvoeren van de procedures en het beoordelen van het verzamelde bewijskrachtig materiaal;
- (b) het risico op een materiële afwijking op het niveau van bewering hoger is;
- (c) de beoordeling van de objectiviteit (aan de hand van de positie van de interne auditfunctie in de organisatie, het toepasselijke beleid en de relevante procedures) lager is;
- (d) de beoordeling van de vakbekwaamheid lager is.

Zoals bepaald in ISA 200 “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de *international standards on auditing*” dient het verzamelde bewijskrachtige materiaal overtuigender te zijn naarmate het risico op een afwijking van materieel belang toeneemt. Bijgevolg dient, naarmate dit risico toeneemt, de externe auditor meer werkzaamheden zelf uit te voeren.

Belangrijke risico's vereisen specifieke auditoverwegingen en beoordeling. Bijgevolg zal de externe auditor veeleer steunen op werkzaamheden van de interne auditfunctie in domeinen die slechts een beperkte beoordeling vereisen. In domeinen waar het risico op een materiële afwijking hoog is, is het onwaarschijnlijk dat steun op werkzaamheden

van interne audit alleen, voldoende zal zijn om het auditrisico naar een aanvaardbaar laag niveau te brengen.

ISA 610 maakt geen specifieke vermelding van bepaalde communicatie naar diegenen die met *governance* werden belast over het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. ISA 610 (*Revised*) doet dit door te verwijzen naar ISA 260 “Communicatie met de met *governance* belaste personen”. Aldus dient de externe auditor aan te geven hoe hij zijn controlewerkzaamheden heeft gepland wanneer hij gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditor. Deze communicatieverplichting kan wat druk op de externe auditor zetten om het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te verhogen.

B. Evalueren van de uitgevoerde werkzaamheden

74. Eens de externe auditor beoordeelt dat de objectiviteit en de vakbekwaamheid van de interne auditfunctie voldoende zijn om principieel gebruik te kunnen maken van de werkzaamheden, en plant om de werkzaamheden effectief te gebruiken, dient hij de adequaatheid van de uitgevoerde werkzaamheden te beoordelen. Hij voert voldoende testen uit om zich te vergewissen dat de werkzaamheden geschikt zijn voor de doelstellingen van de audit. Zijn beoordeling omvat:

- (a) werd het werk gepast gepland, uitgevoerd, gesuperviseerd, nagekeken en gedocumenteerd?
- (b) werd voldoende bewijskrachtig materiaal verzameld dat de interne auditfunctie toestaat om een redelijke conclusie te trekken?
- (c) zijn de conclusies die worden getrokken adequaat, rekening houdend met de omstandigheden, en vormt het rapport een adequate weergave van het resultaat van de werkzaamheden?

De aard en de omvang van de procedures die de externe auditor uitvoert om bovenstaande elementen (a) tot en met (c) vast te stellen zullen afhankelijk zijn van de externe auditors beoordeling van:

- (a) de mate van beoordeling die de interne auditor nodig had in de uitvoering van zijn werkzaamheden;
- (b) de inschatting van het risico op een materiële afwijking;
- (c) de beoordeling van de objectiviteit van de functie; en
- (d) de beoordeling van de vakbekwaamheid van de functie.

De procedures omvatten gebruikelijk de gesprekken met de medewerkers van de interne auditfunctie over de uitgevoerde werkzaamheden, observatie van procedures, en nazicht van het auditprogramma en werkpapieren.

In ISA 610 vermeldt men niets over een verplichting die er zou zijn om bepaalde van de door de interne auditfunctie uitgevoerde werkzaamheden opnieuw uit te voeren. In de toelichting bij de standaard (paragraaf A6) wordt enkel deze mogelijkheid aangehaald.

De commentaren die de IAASB ontving naar aanleiding van de *exposure draft* van ISA 610 (*Revised*) omtrent het al dan niet verplicht uitvoeren van *reperformance* testen waren zeer talrijk. De IAASB heeft dan ook de tekst uit de *exposure draft*, waarin *reperformance* testen niet verplicht werden, gewijzigd en dit type testen op de werkzaamheden van de interne auditor verplicht gemaakt, alvorens de werkzaamheden te kunnen gebruiken voor de controle over financiële overzichten. De finale versie van ISA 610 (*Revised*) stelt dus dat de procedures die de externe auditor uitvoert ter evaluatie van de uitgevoerde werkzaamheden door de interne auditor, steeds een bepaalde mate van *reperformance* testen zullen bevatten. In de “*Basis for conclusion*” bij ISA 610 (*Revised*) wordt duidelijk gemaakt dat bepaalde *reperformance* testen ook kunnen worden uitgevoerd over een gelijkaardige populatie. Immers, *reperformance* van testen op bepaalde steekproeven zal niet altijd mogelijk zijn (bv. teststellingen op een voorraadpositie). In de toelichting bij de standaard in paragraaf A30 legt de standaardzetter uit dat niet over alle werkzaamheden die zullen worden gebruikt *reperformance* testen dienen te worden uitgevoerd maar wel over “*the body of work of the internal audit function as a whole*”.

6.8. DOCUMENTATIE

75. Omdat het al dan niet gebruiken van werkzaamheden van de interne auditfunctie een onderbouwde beslissing dient te zijn, die moet voldoen aan een aantal voorwaarden, is een gepaste documentatie in het auditdossier nodig. De documentatie omvat alle elementen en de redenering die de externe auditor ertoe brachten gebruik te maken van de interne auditfunctie en hoe hij aan de vereisten van de standaard voldoet.

ISA 610 is hierover kort en bepaalt dat hij zowel zijn beoordeling van de interne auditfunctie, haar werkzaamheden en de testen die hij heeft uitgevoerd om deze beoordeling te maken, dient te documenteren in de controledocumentatie.

ISA 610 (*Revised*) specificeert dit verder en bepaalt dat documentatie is vereist over:

- (a) de evaluatie van:
 - de mate waarin de positie van de interne auditfunctie in de entiteit en het toepasselijke beleid en relevante procedures de **objectiviteit** van de functie ondersteunen;
 - de **vakbekwaamheid** van de interne auditfunctie; en
 - de **robuuste aanpak** door de interne auditfunctie, waarbij wordt nagegaan of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde aanpak⁽⁵⁾ hanteert met inbegrip van procedures voor kwaliteitscontrole;
- (b) de aard en omvang van de gebruikte werkzaamheden en basis voor die beslissing;
- (c) de werkzaamheden die de externe auditor heeft uitgevoerd op de werkzaamheden van de interne auditfunctie om zich van de gepastheid van het werk te vergewissen.

ISA 610 (*Revised*) bepaalt tevens dat in het geval van directe ondersteuning (hetgeen niet voorzien is in ISA 610) de documentatie het volgende zal omvatten:

⁽⁵⁾ ISA 610 (*Revised*) par. 15 (c) “*systematic and disciplined approach, including quality control*”.

- (a) de evaluatie van het bestaan en belang van bedreigingen van de objectiviteit van de interne auditors en van de vakbekwaamheid van de interne auditoren die in de directe ondersteuning zullen worden ingezet;
- (b) de redenen voor de beslissing omtrent de aard en omvang van de werkzaamheden die door de interne auditors voor de externe auditor zullen worden uitgevoerd;
- (c) wie het werk heeft nagekeken, de omvang en de datum van dit nazicht, conform ISA 230 “Audit documentatie”;
- (d) de bevestiging van een gemachtigde vertegenwoordiger van de entiteit en van de interne auditoren zoals bepaald in paragraaf 33 van deze ISA; en
- (e) de werkpapieren gemaakt door de interne auditoren naar aanleiding van de directe ondersteuning van de auditopdracht.

6.9. DIRECTE ONDERSTEUNING

6.9.1. Algemeen

76. Niettegenstaande het feit dat directe ondersteuning niet in de reikwijdte van ISA 610 omvat zit, willen we in dit hoofdstuk toch even ingaan op de overeenstemmende bepalingen in ISA 610 (*Revised*). Directe ondersteuning wordt immers mogelijk gemaakt in jurisdicties die gebruik maken van de meest recente versies van ISA en in de Verenigde Staten. Daarenboven gebruiken ook sommige Belgische revisoren, voornamelijk in de financiële sector en ook in de publieke sector, zulke ondersteuning bij jaarrekeningcontroles.

ISA 610 (*Revised*) par 26. bepaalt dat de paragrafen over directe ondersteuning (par. 27 – par. 37) niet van toepassing zijn indien lokale wet- of regelgeving de externe auditor verbiedt om gebruik te maken van directe ondersteuning van de interne auditfunctie.

Welke wet- en regelgeving hiermee wordt bedoeld, wordt niet gepreciseerd. De *Financial Reporting Council* (FRC) uit het Verenigd Koninkrijk, die tegenstander zijn van directe ondersteuning, meldt dat voor Ierland en het Verenigd Koninkrijk directe ondersteuning bij wet verboden is. Gezien wat wordt bepaald in par. 26, kan ISA 610 (*Revised*) toch zonder afwijking voor directe ondersteuning voor Ierland en het Verenigd Koninkrijk worden geratificeerd.

In België is directe ondersteuning niet verboden. Er werd ook niet omschreven welke de vereisten zijn om gebruik te kunnen maken van directe ondersteuning. Het is dus de verantwoordelijkheid van de externe auditor om te beoordelen of hij gebruik wil maken van directe ondersteuning in de gegeven omstandigheden en of de maatregelen die hijzelf kan nemen, voldoende zijn om de objectiviteit en kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden te waarborgen.

6.9.2. Evalueren van objectiviteit en vakbekwaamheid van de interne auditoren (conform ISA 610 (Revised))

77. Het spreekt voor zich dat de objectiviteit van een interne auditor, die een arbeidscontract heeft met de entiteit, van een andere orde is dan deze van de externe auditor. De internationale standaardzetter erkent dit maar geeft ook aan dat er, in het continuüm van objectiviteit, omstandigheden zijn die de objectiviteit bevorderen en andere factoren die objectiviteit verminderen. Tevens meent de standaardzetter dat in dit continuüm de omstandigheden van dien aard kunnen zijn dat, mits goede instructies, continue begeleiding en supervisie en nauwgezet nazicht van de uitgevoerde werkzaamheden, de bedreiging van objectiviteit gepast kan worden beheerst. In die omstandigheden zullen bepaalde werkzaamheden, die in andere omstandigheden zouden worden uitgevoerd door de externe auditor zelf, kunnen worden uitgevoerd door interne auditoren.

Wanneer dus directe ondersteuning niet verboden wordt, en de externe auditor gebruik wil maken van directe ondersteuning door interne auditoren, dan dient hij een inschatting te maken van de factoren die de objectiviteit van werkzaamheden zouden kunnen bedreigen en van de vakbekwaamheid van de in te zetten interne auditoren die zullen worden ingeschakeld in de directe ondersteuning. Deze inschatting van de bedreiging van de objectiviteit zal onder meer inhouden dat de externe auditor de interne auditoren bevraagd omtrent bepaalde relaties en (financiële) belangen die ze hebben in de entiteit en die de objectiviteit van hun werkzaamheden, in feite of in perceptie, zouden kunnen bedreigen. De standaard bepaalt expliciet in paragraaf 28 dat geen gebruik kan worden gemaakt van directe ondersteuning indien er belangrijke bedreigingen van de objectiviteit zijn of indien de interne auditoren niet de vereiste vakbekwaamheid hebben om het voorziene werk uit te voeren.

Meer nog in de publieke sector dan in de private sector kunnen gunstige omstandigheden omtrent objectiviteit en vakbekwaamheid worden gevonden. In de publieke sector is er weliswaar sprake van een bepaalde hiërarchische relatie tussen interne auditoren en andere ambtenaren binnen de organisatie maar zijn er inherent geen financiële belangen in de entiteit. De bescherming van ambtenaren tegen arbeidsrechtelijk risico is door specifieke bepalingen in de toepasselijke statuten bij de overheid ook anders dan in de private sector.

Bij audits in de publieke sector wordt de externe auditor daarenboven vaak geconfronteerd met zeer specifieke processen en wettelijke aangelegenheden waarin de interne auditor net meer gespecialiseerd is dan de externe auditor. Deze ervaring zal de externe auditor kunnen combineren met zijn eigen ervaring in audittechnieken en zijn beoordelingsvermogen om zo met bredere input kwalitatievere werkzaamheden te kunnen uitvoeren en betere conclusies te trekken.

6.9.3. Bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden die door interne auditoren kunnen worden uitgevoerd (conform ISA 610 (Revised))

78. Indien de externe auditor gebruik wil maken van directe ondersteuning door interne auditoren, en hij meent dat objectiviteit en kwaliteit voldoende kunnen worden

gewaarborgd, dan zal hij moeten bepalen welke werkzaamheden door die interne auditoren zullen worden uitgevoerd alsook het tijdstip en omvang van zijn instructie, supervisie en nazicht.

Bij de toewijzing van bepaalde werkzaamheden aan interne auditoren, zal de externe auditor rekening houden met:

- i. de omvang van de beoordeling nodig bij:
 - planning en uitvoering van de bedoelde werkzaamheden;
 - evaluatie van het verzamelde bewijskrachtig materiaal; en
- ii. de inschatting van het risico op een materiële afwijking; en
- iii. de externe auditors evaluatie van de mogelijke bedreiging van de objectiviteit en de vakbekwaamheid van de interne auditor die zal worden ingeschakeld bij de uit te voeren werkzaamheden.

De standaard bepaalt dat geen directe ondersteuning mogelijk is indien de interne auditor belangrijke beoordelingen dient te maken (“*where evaluating audit evidence gathered is more than limited*”). Tevens kunnen interne auditoren niet betrokken worden in werkzaamheden in domeinen of materies waarover de interne auditfunctie eerder rapporteerde (of zal rapporteren) aan management of aan diegenen die met *governance* zijn belast.

Uiteindelijk dient de externe auditor te beoordelen of, rekening houdend met het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie en met de directe ondersteuning, hijzelf voldoende werkzaamheden uitvoert, vooral omdat hij de enige is die verantwoordelijkheid draagt voor het uitgebrachte verslag ⁽⁶⁾. Hij dient, conform ISA 260 “Communicatie met de met *governance* belaste personen” te rapporteren over het gebruik van werkzaamheden van de interne auditfunctie en over de directe ondersteuning om overeenstemming te krijgen dat hij geen excessief gebruik maakt van de interne auditfunctie en zelf voldoende is betrokken ⁽⁷⁾.

6.9.4. Gebruikmaken van directe ondersteuning (“*direct assistance*”) conform ISA 610 (*Revised*)

79. De standaard voorziet een aantal specifieke vereisten die moeten worden vervuld alvorens met de directe ondersteuning kan aangevangen worden.

Vooreerst dient de externe auditor een formele bevestiging te ontvangen van een gemachtigd vertegenwoordiger van de entiteit die bevestigt dat de interne auditoren de instructies van de externe auditor zullen opvolgen en dat niemand van de entiteit zich zal mengen in de werkzaamheden die de interne auditoren uitvoeren voor de externe auditor.

Vervolgens dient hij van iedere interne auditor, die directe ondersteuning zal leveren, een bevestiging te ontvangen dat hij bepaalde informatie, zoals geïnstrueerd door de

⁽⁶⁾ ISA 610 (*Revised*), par. 32.

⁽⁷⁾ ISA 610 (*Revised*), par. 31.

externe auditor, confidentieel zal behandelen en de externe auditor zal informeren van iedere bedreiging van zijn objectiviteit.

De externe auditor zal de interne auditor instructies geven omtrent de uit te voeren werkzaamheden. Daarenboven zal hij voorzien in een gepaste timing en omvang van begeleiding, supervisie en nazicht van de door de interne auditor uit te voeren werkzaamheden. Hij zal in het bijzonder bij deze activiteiten rekening houden met het inherente verschil in objectiviteit van de interne auditor, zijn ervaring en vakbekwaamheid. Bij het nazicht van de werkzaamheden zal de externe auditor een aantal uitgevoerde werkzaamheden verifiëren met het onderliggend verzameld bewijskrachtig materiaal.

82

UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

De aard en de omvang van de instructies, supervisie en nazicht zal afhangen van het risico geassocieerd met de inherente positie van de interne auditor en risico geassocieerd met de uit te voeren werkzaamheden. Het geheel van deze activiteiten moet de externe auditor toelaten om voldoening te krijgen dat het verzamelde bewijskrachtig materiaal de conclusies van het werk onderbouwt.

6.10. CONCLUSIE

80. In de publieke sector wordt de externe auditor vaak geconfronteerd met zeer brede activiteiten van de te controleren entiteit, die vaak een aanzienlijke graad van specialistische kennis vereisen. Daarenboven vereist de regelgeving een efficiënt gebruik van gemeenschapsmiddelen zodat overlapping van de werkzaamheden van de aanwezige controleactoren maximaal dient te worden beperkt. Rekening houdend met beide aspecten leidt het gebruik van werkzaamheden van de interne auditfunctie door de externe auditor tot optimaler gebruik van gemeenschapsmiddelen, effectiviteit van de audit en verhoogde auditkwaliteit.

ISA 610 scheidt wat duidelijkheid voor de externe auditor aangaande de vereisten waaraan de interne auditfunctie en haar werkzaamheden dienen te voldoen alvorens ze kunnen gebruikt worden in een audit van financiële overzichten. Het gebruik van directe ondersteuning is niet opgenomen in ISA 610. Dit is wel het geval in ISA 610 (*Revised*). Helaas is deze standaard in België nog niet goedgekeurd voor toepassing in controles van jaarrekeningen.

Niettegenstaande het feit dat een aantal nationale regelgevers en een aantal beroepsinstellingen kritisch blijven omtrent het gebruik van directe ondersteuning, lijkt het in de publieke sector niet denkbaar en niet wenselijk dat verdere verduidelijking of, en zo ja onder welke omstandigheden en voorwaarden, directe ondersteuning mogelijk is, nog lang uitblijft.

HOOFDSTUK 7

IN AANMERKING NEMEN VAN WET- EN REGELGEVING BIJ DE CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

CHAPITRE 7

PRISE EN COMPTE DES TEXTES LÉGISLATIFS ET RÉGLEMENTAIRES LORS DU CONTROLE DES ETATS FINANCIERS

M. DE WOLF

Eerste-auditeur-directeur Rekenhof

7.1. BELANG VAN WET- EN REGELGEVING BIJ DE CONTROLE IN DE PUBLIEKE SECTOR

81. In de publieke sector zijn de begrippen transparantie, verantwoording of *accountability*, goed beheer en *good governance* van groot belang. Publieke instellingen worden opgericht bij wet of decreet. De regelgeving bepaalt hun activiteiten, verplichtingen en te behalen doelstellingen. Ze ontvangen meestal publieke middelen (dotaties en subsidies) voor hun werking. Het is van belang dat de publieke instellingen transparant zijn over hun werking en de besteding van hun middelen. Meestal bepaalt de regelgeving ook hoe en aan wie ze verantwoording moeten afleggen. Tegenover de toegekende bevoegdheden, actiemogelijkheden en middelen staat immers dat het management van overheidsinstellingen verantwoording aflegt aan de minister, het parlement en de burger.

Het belang van de verantwoording of *accountability* in een overheidsomgeving kan worden geïllustreerd vanuit de beleidscyclus, de financiële cyclus en de contractcyclus:

- In de beleidscyclus stippelt de regering het beleid en de beleidsdoelstellingen uit in een regeringsverklaring, beleidsbrieven en -nota's, die ze voorlegt aan het parlement. De regering beschikt over de ministeries en overheidsinstellingen als instrumenten om haar beleid uit te voeren.
- In de financiële cyclus worden het beleid en de beleidsdoelstellingen vertaald in een meerjarenraming en jaarlijkse begrotingen. De begrotingen en rekeningen van de regering, en bij uitbreiding van de ministeries en agentschappen, worden goedgekeurd door het parlement. Overheidsinstellingen staan meestal in een dubbele verantwoordingsrelatie: ten aanzien van de aansturende minister en ten aanzien van het parlement.
- In de contractcyclus worden de doelstellingen vastgelegd die het agentschap moet nastreven om de beleidsdoelstellingen mee te realiseren. Jaarlijks of op het einde van de contractcyclus wordt geëvalueerd of die doelstellingen zijn gerealiseerd.

Overheidsinstellingen zijn dus meestal ingebed in een sterk uitgebouwd regulerend kader: de toepasselijke regelgeving is uitgebreid en bovendien vaak hiërarchisch gestructureerd. Het gaat daarbij om:

- Europese regelgeving: bijvoorbeeld ESR2010 ⁽¹⁾;
- de grondwet;
- wetten: bijvoorbeeld de algemene bepalingenwet, de wet op de overheidsopdrachten, de regelgeving voor subsidies, personeelsuitgaven, enz.;
- decreten: bijvoorbeeld het rekendecreet;
- ordonnanties;
- besluiten van de regering;
- dienstorders;
- overeenkomsten;

⁽¹⁾ Europees systeem van nationale en regionale rekeningen: boekhoudkundig raamwerk met een geheel van definities, classificaties en registratieregels dat wordt aangewend om de overheidsrekeningen op te stellen.

- subsidievoorwaarden;
- intersectoriële akkoorden: bijvoorbeeld VIA 4;
- convenanten;
- beheersovereenkomsten;
- interne procedures: bijvoorbeeld over delegaties, functiescheiding;
- rechtspraak;
- enz.

Bij de controle in de publieke sector zal de auditor, bijvoorbeeld het Rekenhof of de bedrijfsrevisor, nagaan of de activiteiten en de verstrekte informatie van de overheidsinstelling in overeenstemming zijn met de regelgeving die op haar van toepassing is. De regelgeving vormt m.a.w. een belangrijk controlemiddel op het overheidsoptreden en de zuinige, efficiënte en doeltreffende besteding van overheidsmiddelen.

Nagaan of een instelling uit de publieke sector de wet- en regelgeving heeft nageleefd, valt onder wettigheids- of *compliance* audit. De auditor zal onderzoeken of de instelling de regelgeving en andere *compliance* vereisten heeft nageleefd en zal daarover rapporteren.

ISA 250 behandelt de verantwoordelijkheid van de externe auditor om de wet- en regelgeving in aanmerking te nemen bij de controle van financiële overzichten. De ISA is niet van toepassing op andere opdrachten waarbij de auditor specifiek de opdracht heeft gekregen om afzonderlijk de naleving van specifieke wet- of regelgeving te toetsen of daarover te rapporteren (ISA 250, par. 1). Onze bijdrage beperkt zich dus tot de wettigheids- en compliance audit van de verrichtingen die de financiële overzichten weergeven. Raakvlakken tussen financiële controle en wettigheidscontrole komen daarbij uiteraard aan bod, maar er zijn ook enkele raakvlakken met doelmatigheidsonderzoek of *performance* audit. Die laatste vallen buiten de *scope* van dit artikel.

7.2. ROL VAN HET MANAGEMENT EN DE CONTROLEACTOREN BIJ DE NALEVING VAN DE WET- EN REGELGEVING IN DE PUBLIEKE SECTOR

7.2.1. Verantwoordelijkheid van het management bij de naleving van de wet- en regelgeving

82. Zowel in de publieke als in de private sector is het management verantwoordelijk voor de bedrijfsvoering, de rechtmatigheid en de doelmatigheid. Het management van de departementen en de openbare instellingen draagt de verantwoordelijkheid dat de activiteiten worden uitgevoerd in overeenstemming met de wet- en regelgeving. Het neemt de gepaste beheersingsmaatregelen om het risico te beperken dat de regels niet worden nageleefd.

Wet- en regelgeving kunnen de financiële overzichten van een entiteit op verschillende manieren beïnvloeden: op de meest directe manier kunnen zij bijvoorbeeld specifieke vereisten stellen aan de toelichtingen in de financiële overzichten of kunnen zij het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven. Zij kunnen ook bepaalde juridische rechten en verplichtingen van de entiteit vaststellen, waarvan sommige in de financiële overzichten van de entiteit zullen worden opgenomen. Bovendien kunnen wet- en regelgeving sancties opleggen in geval van niet-naleving (ISA 250, A1).

Om de niet-naleving van wet- en regelgeving te voorkomen en te detecteren, kan het management bijvoorbeeld de volgende soorten beleidslijnen en procedures implementeren: monitoren van de door de wet gestelde vereisten en ervoor zorgen dat operationele maatregelen erop gericht zijn daaraan te voldoen; uitbouwen van een aangepaste organisatiebeheersing; ontwikkelen, openbaar maken en naleven van een gedragscode; monitoren van de naleving van de gedragscode en treffen van disciplinaire maatregelen tegen werknemers die de code niet naleven. Ook kunnen specifieke verantwoordelijkheden worden toegewezen aan de interne-auditfunctie of het auditcomité (ISA 250, A2).

7.2.2. Opdracht van de controleactoren

A. Algemeen

83. Het management van de departementen en agentschappen rapporteert over de uitvoering van zijn opdrachten (de beheers- en managementovereenkomsten) en over de uitvoering van de begroting aan de minister, die de politieke verantwoordelijkheid draagt. De regering, die de departementen en de openbare instellingen aanstuurt, legt verantwoording af aan het parlement. Er is dus sprake van twee verantwoordings- en rapporteringsniveaus.

Daarnaast zijn de departementen en openbare instellingen ingebed in een complexe verantwoordingsstructuur van interne en externe controle met vele controleactoren. Wat de naleving van de regelgeving betreft, zijn Audit Vlaanderen, de bedrijfsrevisor, de Inspectie van Financiën en het Rekenhof actief. Uitspraken over de betrouwbaarheid

van de financiële overzichten behoren vooral tot de bevoegdheid van de bedrijfsrevisor en het Rekenhof.

B. Informatieopdracht van het Rekenhof inzake financiële audit

84. Het Rekenhof controleert op een onafhankelijke manier de ontvangsten en de uitgaven van de federale Staat, de gemeenschappen en gewesten, van de openbare instellingen die van die overheden afhangen en van de provincies. Het staat de parlementaire vergaderingen en de provincieraden bij in de uitoefening van het toezicht op de inning en de aanwending van de overheidsgelden. Het Rekenhof informeert hen met bevindingen, oordelen en aanbevelingen die het resultaat zijn van:

- het begrotingsonderzoek;
- de controle van de wettigheid en de regelmatigheid;
- de financiële controle; en
- de auditactiviteiten op het vlak van de goede besteding van de overheidsgelden.

Het Rekenhof oefent ook een rechtsprekende functie uit. Het bepaalt daarbij de mate waarin de ambtenaren die de ontvangsten innen en de uitgaven doen, aansprakelijk zijn als hun kas een tekort vertoont.

Bij de planning, uitvoering en rapportering over zijn controles werkt het Rekenhof conform het ISSAI-normenkader voor audit in de publieke sector. De ISA-normen voor financiële audit, die de bedrijfsrevisoren toepassen, maken integraal deel uit van het ISSAI-normenkader.

Wat de financiële audit bij de Vlaamse overheid betreft, bevestigt artikel 64 van het decreet van 8 juli 2011 houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof (verder: het Rekendecreet) dat het Rekenhof op budgettaire en boekhoudkundig vlak een informatieopdracht uitvoert voor het Vlaams Parlement. Die informatieopdracht is dubbel:

- Het Rekenhof geeft *ex ante* zijn opmerkingen bij de (initiële en aangepaste) begrotingen die de Vlaamse Regering ter goedkeuring indient bij het Vlaams Parlement.
- Het Rekenhof onderzoekt *ex post* de uitvoering van de begroting en rapporteert zijn opmerkingen bij de algemene rekeningen van de Vlaamse ministeries en bij de jaarrekeningen van de Vlaamse rechtspersonen aan de Vlaamse Regering en het Vlaams Parlement.

Het Rekenhof controleert zowel de algemene rekening met de ontvangsten en uitgaven van de Vlaamse ministeries en DAB's, als de jaarrekeningen van de Vlaamse rechtspersonen. Alle budgettaire ontvangsten en uitgaven vallen binnen het controledomein van het Rekenhof.

Uiterlijk vanaf de rekeningen over het begrotingsjaar 2020 wordt de controle van de algemene rekening van de Vlaamse Gemeenschap door het Rekenhof een

certificeringsopdracht conform artikel 3 van de wet van 10 april 2014 tot wijziging van de algemene bepalingenwet.

Volledigheidshalve wordt erop gewezen dat het Waals Gewest, de Franse Gemeenschap, het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie en de Duitstalige Gemeenschap al in een certificeringsverplichting voor het Rekenhof voorzagen. Die certificeringsverplichting strekt zich voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en de Duitstalige Gemeenschap eveneens uit tot alle openbare instellingen en rechtspersonen die ervan afhangen.

C. Certificeringsopdracht van de bedrijfsrevisor

85. Artikel 50 van het Rekendecreet stelt dat de jaarrekeningen van bepaalde Vlaamse rechtspersonen moeten worden gecertificeerd door een bedrijfsrevisor. Wat die certificeringsopdracht inhoudt, wordt concreet ingevuld door artikel 9 van het besluit van de Vlaamse Regering betreffende controle en *single audit* (verder: het besluit *single audit*).

De bedrijfsrevisor controleert het getrouw beeld van de jaarrekening. In dat kader onderzoekt hij het aangepaste karakter en de werking van de administratieve en boekhoudkundige organisatie, gericht op de financiële rapportering. Bij de uitvoering van die opdracht houdt hij rekening met de mogelijkheid van fraude.

Ter certificering van de jaarrekening stelt de bedrijfsrevisor een drieledig verslag op:

- over het getrouw beeld van de bedrijfseconomische balans en resultatenrekening en de toelichting erbij;
- over de uitvoering van de begroting; en
- over de ESR-rapportering.

Daarnaast formuleert de bedrijfsrevisor in een *management letter* aanbevelingen over vastgestelde tekortkomingen inzake organisatiebeheersing en vastgestelde inefficiënties en inbreuken op andere regelgeving die financiële gevolgen voor de entiteit met zich hebben gebracht of zouden kunnen brengen.

7.3. PLANNING EN UITVOERING VAN DE AUDIT

7.3.1. Doelstellingen van de audit

86. De algemene doelstellingen van een audit van de financiële overzichten in ISA 200 “Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor”, alsook de uitvoering van een controle overeenkomstig de internationale controlestandaarden, zijn:

- (a) een redelijke mate van zekerheid krijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de auditor in staat te stellen een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- (b) in overeenstemming met de bevindingen van de auditor rapporteren over de financiële overzichten en communiceren zoals de ISA’s vereisen.

De doelstellingen van de auditor in het kader van ISA 250 “Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten”, zijn drievoudig (ISA 250, par. 10):

- (a) voldoende en geschikte controle-informatie krijgen over de naleving van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen;
- (b) uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden om bij te dragen tot het onderkennen van gevallen van niet-naleving van andere wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten; en
- (c) op passende wijze inspelen op niet-naleving of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving die tijdens de controle zijn onderkend.

De algemene doelstellingen van een audit van de financiële overzichten van een Rekenhofauditor zijn tegelijk algemener en ruimer dan die bepaald in ISA 200 en 250. De algemene doelstellingen zijn ⁽²⁾:

- (a) verkrijgen van een redelijke zekerheid of de activiteiten, de financiële verrichtingen en de verstrekte informatie in de financiële staten, in al hun significante aspecten, overeenstemmen met de van toepassing zijnde wetgevende en reglementaire bepalingen;
- (b) het in voorkomend geval overleggen van een verslag met bevindingen en eventueel aanbevelingen aan de wetgever en de andere instanties.

⁽²⁾ ISSAI 4200, “Compliance Audit Guidelines – Compliance Audit Related to the Audit of Financial Statements”, par. 30.

7.3.2. Verantwoordelijkheden van de externe auditor

87. Het toepassingsgebied van ISA 250 is beperkt tot de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor of externe auditor om de wet- en regelgeving in aanmerking te nemen bij een controle van financiële overzichten.

ISA 250 maakt daarbij een onderscheid in twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving (ISA 250, par. 6 en 7):

- (a) wet- en regelgeving die in het algemeen wordt geacht van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen: in dat geval moet de auditor voldoende en geschikte informatie krijgen over de naleving ervan; en
- (b) overige wet- en regelgeving die geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan de naleving van fundamenteel belang kan zijn voor de operationele aspecten van het bedrijf, voor de mogelijkheid van een entiteit om haar activiteiten voort te zetten, dan wel voor het voorkomen van sancties van materieel belang (bijvoorbeeld de naleving van de voorwaarden van een vergunning om een activiteit uit te voeren, de naleving van door een regelgevende of toezichhoudende instantie gestelde solvabiliteitseisen, of de naleving van regelgeving betreffende het milieu) en waarvan de niet-naleving daarom een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten: in dat geval is de verantwoordelijkheid van de auditor beperkt tot de uitvoering van gespecificeerde controlewerkzaamheden ter identificering van de niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.

De auditor is er echter niet verantwoordelijk voor om niet-naleving te voorkomen, noch kan van hem worden verwacht dat hij niet-naleving van alle wet- en regelgeving detecteert.

7.3.3. Planning van de audit

88. Om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving overeenkomstig ISA 315 “Risico’s op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving”, dient de externe auditor een algemeen inzicht te verwerven in:

- (a) het wet- en regelgevingskader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarin de entiteit actief is; en
- (b) de manier waarop de entiteit dat kader naleeft (ISA 250, par. 12).

Om een algemeen inzicht te verwerven in het wet- en regelgevingskader en in de wijze waarop de entiteit dat kader naleeft, kan de auditor bijvoorbeeld (ISA 250, A7):

- (a) gebruik maken van zijn inzicht in de sector gebonden, regelgevings- en andere externe factoren van de entiteit;
- (b) zijn inzicht actualiseren in de wet- en regelgeving die de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten direct bepalen;
- (c) bij het management inlichtingen inwinnen over overige wet- of regelgeving waarvan kan worden verwacht dat ze een fundamentele invloed hebben op de uitoefening van de activiteiten van de entiteit;
- (d) bij het management inlichtingen inwinnen over de beleidslijnen en procedures van de entiteit voor de naleving van wet- en regelgeving; en
- (e) bij het management inlichtingen inwinnen over de beleidslijnen en procedures die zijn vastgesteld om claims die voortvloeien uit rechtszaken te identificeren, evalueren en administratief te verwerken.

Bepaalde wet- en regelgeving zijn goed ontwikkeld, bekend bij de entiteit en binnen haar branche of sector, en relevant voor de financiële overzichten. Die wet- en regelgeving kunnen onder meer betrekking hebben op de vorm en inhoud van de financiële overzichten, sectorspecifieke kwesties met betrekking tot financiële verslaggeving, de administratieve verwerking van transacties voortvloeiend uit contracten met de overheid of de toerekening of opname van lasten inzake winstbelastingen of van pensioenkosten (ISA 250, A8).

Sommige bepalingen in die wet- en regelgeving kunnen op directe wijze relevant zijn voor specifieke beweringen in de financiële overzichten (bijvoorbeeld de volledigheid van voorzieningen voor winstbelastingen), terwijl andere op directe wijze relevant kunnen zijn voor de financiële overzichten als geheel (bijvoorbeeld de vereiste overzichten die een volledige set financiële overzichten vormen). De externe auditor moet voldoende en geschikte controle-informatie krijgen over bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten overeenkomstig de relevante bepalingen van die wet- en regelgeving (ISA 250, A8).

Andere bepalingen van die (en overige) wet- en regelgeving kunnen bij niet-naleving leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit, waarvan de kosten mogelijk in de financiële overzichten moeten worden opgenomen, maar die niet worden geacht een directe invloed op de financiële overzichten te hebben (ISA 250, A8).

7.4. RAPPORTERING

7.4.1. Algemeen

89. De rapportering over de niet-naleving van wet- en regelgeving door de bedrijfsrevisor en door het Rekenhof wordt hierna toegelicht met voorbeelden uit de auditpraktijk van de bedrijfsrevisoren en het Rekenhof, zoals opgenomen in het rekeningenboek over 2013 van het Rekenhof.

7.4.2. Bedrijfsrevisor

A. Controleverslag

90. Artikel 50, § 1 van het Rekendecreet bepaalt dat de jaarrekeningen van de Vlaamse rechtspersonen met een raad van bestuur moeten worden gecertificeerd door een bedrijfsrevisor. Het verslag van de bedrijfsrevisor wordt samen met de gecertificeerde jaarrekening van de Vlaamse rechtspersoon uiterlijk op 21 april volgend op het boekjaar waarop het betrekking heeft aan de Vlaamse Regering en het Rekenhof bezorgd.

Als de jaarrekening van de Vlaamse rechtspersoon moet worden gecertificeerd in het kader van de wetgeving op de handelsvennootschappen door een commissaris of als een beëdigde bedrijfsrevisor werd aangesteld door een organiek decreet of een oprichtingsdecreet, of als de rechtspersoon wordt ondergebracht onder de sectorale code 13.12, rubriek *deelstaatoverheid* van het ESR (vermeld in verordening (EG) nr. 2223/96 van de Raad van 25 juni 1996 betreffende het Europees systeem van de nationale en regionale rekeningen in de gemeenschap), vervult de aangestelde revisor ook de certificeringsopdracht zoals vermeld in paragraaf 1 en bezorgt hij zijn verslag over de jaarrekening ook aan de Vlaamse Regering en aan de diensten van het Vlaams ministerie, bevoegd voor het financiële en budgettaire beleid, die belast zijn met de opmaak en consolidatie van de algemene rekeningen (Rekendecreet, artikel 50, § 2).

Als de externe auditor tot de conclusie komt dat de niet-naleving een invloed van materieel belang heeft op de financiële overzichten en niet op adequate wijze in de financiële overzichten is weerspiegeld, dient de externe auditor, overeenkomstig ISA 705 "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor" ofwel een oordeel met voorbehoud, ofwel een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen (ISA 250, par. 25).

Als het management of de met *governance* belaste personen verhindert dat de auditor over voldoende en geschikte controle-informatie beschikt om te evalueren of er (waarschijnlijk) sprake is geweest van een niet-naleving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, dient de externe auditor over de financiële overzichten ofwel een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking te brengen, ofwel een oordeelonthouding te formuleren op basis van een beperking in de reikwijdte van de controle, overeenkomstig ISA 705 (ISA 250, par. 26).

Als de externe auditor niet in staat is te bepalen of er sprake is geweest van niet-naleving vanwege beperkingen die niet zijn veroorzaakt door het management of door de met *governance* belaste personen, maar door de omstandigheden, dient hij, overeenkomstig ISA 705, de invloed daarvan op zijn oordeel te evalueren (ISA 250, par. 27).

B. Management letter

91. De elementen die de management letter moet bevatten, worden enerzijds voorgeschreven door paragraaf 11 van ISA 265 en anderzijds door het artikel 9, § 7 van het besluit *single audit*.

Conform artikel 9, § 7, van het besluit *single audit* dient de management letter de volgende aspecten te bevatten:

- vastgestelde tekortkomingen inzake organisatiebeheersing;
- vastgestelde inefficiënties; en
- inbreuken op andere regelgeving die financiële gevolgen voor de entiteit met zich hebben gebracht of zouden kunnen brengen.

Andere regelgeving omvat regelgeving anders dan het rekendecreet en zijn uitvoeringsbesluiten. Het gaat daarbij meer over regelgeving inzake openbare aanbestedingen, milieuwetgeving, enz. Die regelgeving kan zeer uiteenlopend zijn en is specifiek per gecontroleerde entiteit (IBR omzendbrief 2014/04 van 4 september 2014).

C. Inhoud van de rapportering door de bedrijfsrevisor

92. De opmerkingen zijn doorgaans boekhoudtechnisch van aard, bijvoorbeeld:

- De bedrijfsrevisor heeft een voorbehoud geformuleerd bij de jaarrekening en een oordeelonthouding geformuleerd bij de vergelijkende cijfers van de resultatenrekening. De instelling had een gebrek aan interne procedures voor een aantal fundamentele jaarrekeningrubrieken, met name de toerekening van projectsubsidies aan het juiste boekjaar en de beoordeling van de inbaarheid van achtergestelde leningen. De foutieve kostenafgrenzing zou het resultaat met 15,2 miljoen euro negatief hebben beïnvloed.
- De bedrijfsrevisor heeft een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking gebracht bij de jaarrekening. Het jaarrekeningsjabloon dat het departement Financiën en Begroting heeft aangereikt, bevat volgens de bedrijfsrevisor niet alle toelichtingen die het rekendecreet en zijn uitvoeringsbesluiten vereisen. De begrotingscijfers zijn volgens een cashmatige benadering opgemaakt, terwijl de uitvoeringscijfers van de begroting in de uitvoeringsrekening op transactiebasis zijn weergegeven.
- De bedrijfsrevisor heeft een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking gebracht bij de jaarrekening omdat de schuld pas werd geboekt toen de vorderingsstaat werd goedgekeurd, in plaats van op het moment van de ontvangst van de vorderingsstaat. Dat leidde tot een onderschatting met 9,5 miljoen euro van de schulden op korte termijn in de jaarrekening en van de kapitaaloverdrachten in de uitvoeringsrekening van de begroting.

- De bedrijfsrevisor heeft voor twee instellingen een oordeel met voorbehoud bij de jaarrekening en bij de ESR-uitvoeringsrekening van de begroting tot uitdrukking gebracht. De belangrijkste opmerkingen waren:
 - een verschil in de afschrijvingsregels door de ziekenhuiswetgeving en het rekendecreet leidde tot overschattingen van het resultaat van het boekjaar met respectievelijk 56 duizend euro en 100 duizend euro, en van het eigen vermogen met respectievelijk 0,9 miljoen euro en 2,8 miljoen euro;
 - de instelling baseert haar aansluiting tussen het economisch resultaat en het begrotingsresultaat op het bedrijfseconomisch resultaat, gerapporteerd overeenkomstig de wet op de ziekenhuizen van 10 juli 2008 en de bijbehorende uitvoeringsbesluiten.
- De bedrijfsrevisor heeft een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking gebracht bij de jaarrekening wegens het ontbreken van belangrijke transacties op het passief van de balans. De instelling heeft schulden of provisies voor premies niet geboekt.
- De bedrijfsrevisor heeft een oordeel met voorbehoud bij de jaarrekening tot uitdrukking gebracht aangaande de uitsplitsing over de subcategorieën in de jaarlijkse ESR-rapportering.
- De bedrijfsrevisor formuleerde geen voorbehoud, maar nam een paragraaf inzake overige aangelegenheden op die in hoofdzaak betrekking had op: (...) *niet uitbetaalde kapitaalsubsidies en bepaalde pensioenverplichtingen, de toelichting bij de jaarrekening en afwijkende waarderingsregels, de administratieve organisatie inzake financiële rapportering en begrotingsopvolging, de voorraadinventarisatie, de afrekening van de exploitanten en de volledigheid van het contractenbestand en de investeringen, (...)*.
- De bedrijfsrevisor heeft een voorbehoud geformuleerd over de ESR-rapportering, meer bepaald over het niet simultaan boeken van de rubrieken *te ontvangen facturen* en *op te maken creditnota's*, alsook over herclassificaties in de uitvoeringsrekening van de begroting.
- De bedrijfsrevisor heeft een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking gebracht bij de jaarrekening betreffende de administratieve organisatie. Hij stelde in het bijzonder dat het beheer en de opvolging van de verplichtingen of vorderingen aan en van de instellingen per boekjaar en van de tijdige, juiste en volledige registratie van de kinderbijslagen die de instelling toekomen, geen gepaste controle mogelijk maken van de waardering daarvan op het einde van het boekjaar.

Voorbeelden van andere, niet-boekhoudtechnische opmerkingen:

- De bedrijfsrevisor bracht geen oordeel met voorbehoud tot uitdrukking, maar nam een paragraaf inzake overige aangelegenheden op die in hoofdzaak betrekking hadden op: *de boekhoudkundige verwerking van pps-constructies, de entreevergoeding bij een pps-verrichting, (...), het niet opstellen van een meerjarenbegroting en de rapportering over de beheersovereenkomst*.
- De bedrijfsrevisor heeft, zoals in de zes voorgaande jaren, een oordeel met voorbehoud tot uitdrukking gebracht over de beperkte interne organisatiestructuur van de NV, die het principe van functiescheiding niet altijd respecteert. De administratieve organisatie waarborgde ook onvoldoende de afgrenzing van de aankopen en verkopen en de volledigheid van de verschuldigde kortingen.

Het Rekenhof bevestigt doorgaans de bevindingen en oordelen van de bedrijfsrevisor en neemt die over in zijn rapportering in het rekeningenboek aan het Vlaams Parlement. De bevindingen en oordelen van de bedrijfsrevisor worden soms ook aangevuld met eigen bevindingen.

7.4.3. Rekenhof

A. Niveau van rapportering: entiteit, minister, parlement

93. Het Rekenhof rapporteert over zijn financiële controlebevindingen volgens een tegensprekelijke procedure meestal, tegelijk aan de entiteit en de minister en vervolgens aan het Vlaams Parlement.

B. Inhoud van de rapportering door het Rekenhof

94. De financiële controle van het Rekenhof wordt inhoudelijk gericht op drie invalshoeken:

– Getrouw beeld

Geeft de Vlaamse Regering correcte informatie aan het Vlaams Parlement? Geven de gerapporteerde cijfers een getrouw beeld? Het Rekenhof organiseert de controle van het getrouw beeld niet op entiteitsniveau, maar vanuit het geconsolideerde niveau.

De Rekenhofrapportering over de controle van het getrouw beeld blijft beperkt. Alleen als het materiële fouten ontdekt, is het nodig dat aan het Vlaams Parlement te rapporteren (bijvoorbeeld in het rekeningenboek) omdat de rekening dan een vertekend beeld geeft.

Tegelijk is het vooral hier dat de informatiedeling met de bedrijfsrevisoren heel belangrijk is. De certificering van de individuele rekeningen door de bedrijfsrevisor garandeert de correctheid van de cijfers die de input vormen voor de geconsolideerde rapportering.

– Uitvoering van de begroting

Het Rekenhof geeft duiding bij de manier waarop de begroting wordt uitgevoerd. Het Rekenhof rapporteert daarover in de beleidsdomein hoofdstukken van het rekeningenboek. Ook hier kunnen de bedrijfsrevisoren, op basis van hun certificering van de uitvoeringsrekening en ESR-rapportering, nuttige informatie bijdragen.

– Bijzondere aandachtspunten

Onderwerpen met relevantie voor het Vlaams Parlement kan het Rekenhof uitdiepen in een diepteonderzoek dat het als apart artikel in het rekeningenboek publiceert.

Aansluitend bij het begrotingsonderzoek analyseert het Rekenhof per beleidsdomein hoe elk van die drie doelstellingen (controle van het getrouw beeld, duiding bij de uitvoering van de begroting en diepteonderzoek van bijzondere aandachtspunten) bij de

controle van de uitvoering van de begroting zal worden gerealiseerd en in de planning zal worden opgenomen.

Hieronder volgen praktijkvoorbeelden van rapportering over de niet-naleving van wet- en regelgeving door het Rekenhof.

Overheidsopdrachten

- In het kader van een diepteonderzoek naar de aankoopstructuur en procedures in vijf hogescholen toetst het Rekenhof de toepassing van de Europese en Belgische overheidsopdrachtenregelgeving. De regels zijn niet altijd in overeenstemming met de wetgeving of worden niet altijd nauwgezet toegepast en de bevoegdheidsdelegatie is niet altijd duidelijk of actueel. Ook is de interne controle nog niet optimaal uitgebouwd.
- In het kader van zijn transactiecontroles bij een ministerie onderzoekt het de correcte toepassing van de overheidsopdrachtenregelgeving. Het ministerie gunde de meestal kleine dienstenopdrachten met de onderhandelingsprocedure zonder bekendmaking of in het kader van een raamovereenkomst. Daarbij ontbraken geregeld gunningsverslagen, gemotiveerde gunningsbeslissingen en processen-verbaal. Het ministerie kondigde opdrachten niet altijd Europees aan en vermeldde in de bestelbrieven soms geen uitvoeringstermijnen.
- Ook bij een ander ministerie heeft het de toepassing van de overheidsopdrachtenregelgeving onderzocht, in het bijzonder op het vlak van de voorafgaande raming, de formele en inhoudelijke motivering van het beroep op de onderhandelingsprocedure zonder bekendmaking, de documentering van de voorafgaande marktverkenning, de bestekbepalingen, het onderzoek van de toegangsrechten en de kwalitatieve selectiecriteria, de kostenverantwoording van de factuur en de documentering van de uitvoeringsopvolging.
- Het Rekenhof heeft in het ministerie een beperkte, gerichte selectie van transacties met bijbehorende verbintenissen gecontroleerd. De selectie was hoofdzakelijk gericht op de grootste uitgavenprocessen. Dat leidde onder meer tot de volgende vaststellingen: het ministerie volgde niet altijd de nodige formele stappen tegen opdrachtnemers die hun contractuele verplichtingen niet nakomen, het respecteerde niet altijd nauwgezet substantiële voorwaarden bij overheidsopdrachten en volgde evenmin altijd strikt de algemene aannemingsvoorwaarden.

Personeel

- In het kader van zijn controle op de jaarrekening heeft het Rekenhof steekproefsgewijze alle vergoedingen van 30 personeelsleden onderzocht. Het ging na of de vergoedingen een reglementaire basis hadden, rechtmatig werden toegekend en cumuleerbaar waren. Ten slotte keek het de bedragen ervan na. Dat leidde tot de conclusie dat de regeling van toelagen en vergoedingen in de instelling nog onvolledig is en dat de controles door de personeelsadministratie daardoor ook zwaktes vertonen.

Thesauriebeheer

- Bij de rekeningencontrole heeft het Rekenhof vastgesteld dat een instelling met zijn beleggingen in aandelen de grens overschreed die de Vlaamse Regering oplegde. Het fonds belegde ook iets meer in risicovollere obligaties.

Subsidies

- Bij de rekeningencontrole onderzocht het Rekenhof de uitgaven van een instelling die via een dienst met autonoom beheer (DAB) worden gesubsidieerd en alle subsidies betreffen. De voortijdige kredietvastlegging, de lange doorlooptijden en de strikte uitbetalingstermijnen bemoeilijkten een doelmatig kredietbeheer.
- Voorts respecteerden de subsidiëringen van kringloopcentra en ophalers van dierlijk afval niet altijd de vooropgestelde termijnen, in het bijzonder voor de betalingen. Alle onderzochte subsidiëringen vertoonden overigens soms lange doorlooptijden, met vertragingen in de begrotingsaanrekening.
- In het kader van een diepteonderzoek onderzocht het Rekenhof de kwaliteit van de budgettering van een premiestelsel en de effectiviteit van de wetswijzigingen om besparingsredenen. Het analyseerde ook de premietoekenning in de praktijk. De instelling paste de regelgeving juridisch niet correct toe.
- Het Rekenhof heeft bij het onderzoek van de rekeningen zijn controle toegespitst op de inhoudelijke behandeling van steunverleningsdossiers. De subsidieverlening en de interne controle daarop functioneerden op hoofdlijnen behoorlijk. Het Rekenhof stelde wel een aantal kleinere tekortkomingen vast.

Kredietoverschrijdingen

- Het Rekenhof heeft opgemerkt dat een instelling zijn vastleggingsmachtiging en de uitgavenkredieten voor de ESR-rubrieken 3 en 5 (inkomensoverdrachten naar bedrijven en gezinnen buiten de overheidssector) heeft overschreden. Ze bleef wel binnen haar totaalbudget.

Boekhoudtechnische opmerkingen

- Het Rekenhof heeft in het ministerie een beperkte, gerichte selectie van transacties met bijbehorende verbintenissen gecontroleerd. De selectie was hoofdzakelijk gericht op de grootste uitgavenprocessen. De controle heeft geleid tot, onder meer, de vaststelling dat het ministerie soms problemen had met de toepassing van de nieuwe aanrekeningregels.
- Het Rekenhof besteedde bij zijn controle op de jaarrekeningen van enkele agent-schappen bijzondere aandacht aan de correcte toerekening van de werkingskosten en de investeringen aan het betrokken boekjaar, zowel voor de bedrijfseconomische als voor de budgettaire rekeningen. De controle wees uit dat een agentschap nog verscheidene werken en prestaties uit 2013, niet als te ontvangen facturen boekte.
- Bij de rekeningencontrole merkte het Rekenhof op dat verscheidene van openstaande vorderingen oninbaar waren. Het beval aan de invorderingsgraad van nog openstaande

vorderingen te evalueren, het begrotingssaldo aan te passen en procedures uit te werken voor de opvolging en registratie van geraamde, oninbare vorderingen.

- In een diepteonderzoek bij een ministerie heeft het Rekenhof de laattijdige aanrekening van facturen en verwijlinteressen onderzocht. Het Rekenhof concludeerde dat door de laattijdige aanrekening van prestaties de algemene rekening voor het ministerie geen volledig en actueel beeld van de begrotingsuitvoering geeft en de leveranciersschuld is onderschat.

Begroting

- Uit de rekeningencontrole van jaar x van een DAB bleek al dat de overflowkredieten voor twee programma's niet volstonden om alle facturen of prestaties van x-1 of vroeger aan te rekenen en dat de DAB in 2013 nog facturen aanrekende die verbonden waren aan 2012.

Het Rekenhof waakt niet alleen over de naleving van wet- en regelgeving bij zijn financiële controles, maar rapporteert ook over ontoereikende of ontbrekende regelgeving aan de entiteiten, de Vlaamse Regering en het parlement door aanbevelingen te formuleren. Die worden meestal opgevolgd door de regering en het parlement, soms na verloop van tijd.

Voorbeelden van ontoereikende of ontbrekende regelgeving:

- Bij de transactiecontroles van een ministerie heeft het Rekenhof inzake beheer en opvolging van openstaande vorderingen een aantal beleidsdomeinoverschrijdende problemen vastgesteld die het best centraal kunnen worden geregeld door het departement Financiën en Begroting. Zij hebben voornamelijk betrekking op het ontbreken van regelgeving en duidelijke instructies voor de behandeling en boekhoudkundige verwerking van oninvorderbare vorderingen en de technische omkadering voor het debiteurenbeheer.
- Bij transactiecontroles stelde het Rekenhof vast dat de toepassing van de regelgeving op het gebruik van rollende fondsen door de vertegenwoordigers van de Vlaamse Regering tal van tekortkomingen vertoonde. Die resulteerden deels uit de onvolmaaktheid en onvolledigheid van die regelgeving en deels uit de handelwijze van de vertegenwoordigers, die de gedragscode bestuurlijke uitgaven niet altijd volgden.
- Bij transactiecontroles heeft het Rekenhof vastgesteld dat een agentschap niet beschikte over voldoende inzichtelijke, objectieve procedures om de investerings- en opleidingsprojecten te beoordelen op hun potentieel (kanteffect) en bijgevolg moeilijk kon inschatten of de steun tot additionele investeringen zal leiden.
- Bij een diepteonderzoek heeft het Rekenhof vastgesteld dat een instelling de rechtspositieregeling van haar personeel moest vervolledigen en aanpassen.
- Bij de transactiecontroles van een ministerie werd vastgesteld dat de toekenningsbesluiten voor de subsidiëring van topsportevenementen onvolledig zijn.
- Het Rekenhof identificeerde zwaktes in een besluit van de Vlaamse Regering. Zo creëerde de vereiste dat de rechthebbenden zelf de toekenning van het recht moet initiëren, mogelijk ongelijkheid (...). De regelgeving stond ook de cumulatie met andere subsidies toe, wat tot oversubsidiëring kan leiden.

- Het Rekenhof formuleerde bedenkingen bij het reglementair kader voor de subsidies aan de lokale besturen. Dat kader vertoonde diverse tekortkomingen, met gevolgen voor de rechtszekerheid van de begunstigden, alsook voor de afdwingbaarheid.
- In het kader van een diepteonderzoek heeft het Rekenhof vastgesteld dat de regelgeving in principe voor een goede juridische omkadering en een goed procesverloop heeft gezorgd, maar dat die nog kon worden verfijnd, aangepast, uitgebreid of bijgestuurd: een aantal definities waren nog niet aangepast, voor opdrachten van leveringen bood het besluit niet de nodige rechtsgrond voor onvoorziene, noodzakelijke of bijkomende leveringen. Wat de procedure van de subsidieaanvraag betreft, had de regelgeving niet voorzien in voorleggingstermijnen voor de verantwoordingsstukken, noch in te ondernemen acties als de termijnen niet kunnen of niet worden nageleefd. (...)
- In het kader van een diepteonderzoek werd vastgesteld dat het reglementair kader voor de boekhoudkundige registratie en opvolging van vorderingen op een aantal punten vaag is.
- Het Rekenhof was van oordeel dat een nieuwe regelgeving inging tegen de fundamentele principes van het rekendecreet, dat transparantie van de verplichtingen nastreeft. Dat leidde tot een uitvoeringsrekening van de begroting die geen getrouw beeld gaf van de financiële toestand van monumentenzorg en noopte tot een extracomptabele, meer risicovolle opvolging van de verplichtingen en extra verantwoording aan het parlement. Met die aanpak stond de regering het zich toe zonder machtiging van het parlement verbintenissen aan te gaan die meer jaren lopen en mogelijk zelfs de regeringsperiode overschrijden.
- De vergoeding van restaurantkosten, reis en verblijfskosten en andere kosten en het gebruik van kredietkaarten door de medewerkers van een agentschap vertoonde tal van tekortkomingen en was weinig uniform. De eigen regelgeving van het agentschap week dan ook op diverse punten af van de algemene regels binnen de Vlaamse overheid en de interne controle was ontoereikend.

7.5. SAMENVATTING

95. Bij de controle van financiële overzichten in de publieke sector gaat de externe auditor na of de activiteiten en de verstrekte informatie van de overheidsinstelling in overeenstemming zijn met de regelgeving die op haar van toepassing is. Hij richt zich daarbij op de niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten. De auditor is er niet verantwoordelijk voor om niet-naleving te voorkomen, noch kan van hem worden verwacht dat hij niet-naleving van alle wet- en regelgeving detecteert.

De publieke sector is ingebed in een complexe verantwoordingsstructuur met vele controleactoren, o.a. de bedrijfsrevisor en het Rekenhof. Van bepaalde Vlaamse rechtspersonen moet de bedrijfsrevisor de jaarrekening certificeren. Over de niet-naleving van wet- en regelgeving rapporteert hij in zijn controleverslag en management letter, die hij bezorgt aan de Vlaamse Regering en het Rekenhof. Als hij meent dat de niet-naleving een invloed van materieel belang heeft op de financiële overzichten, zal hij een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengen. Het Rekenhof bevestigt doorgaans de bevindingen en oordelen van de bedrijfsrevisor en neemt die over in zijn rapportering aan het Vlaams Parlement. De bevindingen en oordelen van de bedrijfsrevisor vult het Rekenhof soms aan met eigen bevindingen. Het Rekenhof richt zich op controle van het getrouw beeld, duiding bij de uitvoering van de begroting en diepteonderzoeken van bijzondere aandachtspunten. Het rapporteert ook over ontoereikende of ontbrekende regelgeving aan de entiteiten, de Vlaamse Regering en het parlement door aanbevelingen te formuleren.

HOOFDSTUK 8

CONTROLE-INFORMATIE

CHAPITRE 8

ELEMENTS PROBANTS

W. RUTSAERT

Bedrijfsrevisor en Lid van de Commissie Normen voor de Beroepsuitoefening IBR

8.1. INLEIDING

96. Controle-informatie wordt in ISA 500 “*Audit evidence*” gedefinieerd als informatie die door de auditor wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert. Controle-informatie omvat zowel de in de administratieve vastleggingen (van boekingen en onderbouwende vastleggingen) opgenomen informatie die aan financiële overzichten ten grondslag ligt, als andere informatie. Een beheersovereenkomst tussen een begunstigde entiteit en de Vlaamse Gemeenschap, waarin het jaarlijks overeengekomen subsidiebedrag is opgenomen indien aan bepaalde *Key Performance Indicators* (KPI's) wordt voldaan of een bodemattest van OVAM dat de kwaliteit van een perceel grond attesteert, zullen daardoor beide als controle-informatie worden beschouwd.

102

ELEMENTS PROBANTS

De verkregen controle-informatie dient voldoende en geschikt te zijn.

Het **voldoende zijn** van controle-informatie geeft de maatstaf van de hoeveelheid controle-informatie aan. De noodzakelijke hoeveelheid controle-informatie wordt beïnvloed door de inschatting door de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang (RAMB), alsmede door de kwaliteit van dergelijke controle-informatie. We mogen niet komen tot *overauditing*, waar té veel of bij wijze van spreken bijna elke lijn op de balans en resultatenrekening wordt gecontroleerd, ook al liggen die beneden de uitvoeringsmaterialiteit, waardoor het bijna een samenstellingsopdracht wordt. Het maken van een deskundige risico-analyse conform ISA 315 (*Revised*), het bepalen van de juiste materialiteit en het toepassen van professionele oordeelsvorming van de auditor zullen hierbij centraal staan.

Daarnaast is het **geschikt zijn** van controle-informatie de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie. Dat houdt de relevantie en de betrouwbaarheid ervan in bij het verschaffen van onderbouwing van de conclusies waarop het oordeel van de auditor wordt gebaseerd. Komt de controle-informatie van derden (bv. een schriftelijke bevestiging) of gaat het om een mondelinge bevestiging van een medewerker van de te controleren entiteit?

In de opdrachtbrief wordt benadrukt aan de opdrachtgever ook reeds de noodzaak voldoende controle-informatie te verkrijgen: “*Onze controle omvat werkzaamheden op basis van steekproeven met als doel het verkrijgen van controle-informatie over de in de jaarrekening opgenomen bedragen en toelichtingen. De aard en de omvang van onze procedures zullen variëren naargelang onze beoordeling van het boekhoudkundig systeem van de vennootschap en van de administratie en de interne controle*”.

8.2. VOLDOENDE EN GESCHIKTE CONTROLE-INFORMATIE

97. De auditor dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om **voldoende** en **geschikte controle-informatie** te verkrijgen ⁽¹⁾. Hij zal hiervoor de *reasonable assurance* of een redelijke mate van zekerheid dat de financiële staten vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg zijn van fraude of fouten in acht te nemen. Een *reasonable assurance* kan worden verkregen indien de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen teneinde het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau ⁽²⁾.

In de rand vermelden we dat het *controlerisico* het risico is dat de auditor een onjuist controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Het controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en van het ontdekkingsrisico. De materialiteit en het controlerisico worden gedurende de controle in acht genomen, in het bijzonder bij:

- (a) het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieelbelang;
- (b) het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden; en
- (c) het evalueren van het effect van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten, alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring ⁽³⁾.

Bij bovenstaande bepalingen van risico-inschatting en bepaling van de materialiteit staat de professionele oordeelsvorming (*professional judgment*) centraal. De materialiteit bepaalt de diepgang van een uit te voeren controle en kan door iedere auditor op een andere wijze worden ingeschat. Men denkt aan het inschrijven op een *tender* van een openbare instelling: hoeveel uren zal op basis van de ter beschikking gestelde informatie voor deze opdracht worden ingeschat?

Men kan zich de vraag stellen in welke mate de door een auditor ingeschatte materialiteitsgrens zal voldoen aan de eisen van de vragende partij. Misschien moet deze ook worden opgenomen in de offerte om een degelijke en eerlijke vergelijking mogelijk te maken.

Bij de Nederlandse politie is daarom de materialiteitsgrens bij wet vastgelegd zodat iedereen met dezelfde intentie en diepgang de audit inschat en uitvoert ⁽⁴⁾.

“De accountant richt zijn controle zodanig in dat hij met een betrouwbaarheid van 95% de uitspraak kan doen dat in de verantwoording geen afwijkingen (fouten c.q. onzekerheden) voorkomen met een belang dat groter is dan de voorgeschreven materialiteit. De accountant rapporteert over de uitkomst

⁽¹⁾ ISA 500, par. 6. “*Audit evidence*”.

⁽²⁾ ISA 200, par. 5. “*Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*”.

⁽³⁾ ISA 320, A1. “*Materiality in planning and performing an audit*”.

⁽⁴⁾ Controleprotocol van de jaarrekening van de politie, bijlage 1.

van zijn controle door middel van de controleverklaring en in een verslag van bevindingen (het controleverslag). Voor de strekking van de controleverklaring is de volgende materialiteit van toepassing:

Materialiteit % van de ontvangen rijksbijdragen	Goedkeurend	Met beperking	Oordeel- onthouding	Afkeurend
Fouten in de verantwoording	< 1%	> 1% en <3%	N.v.t.	> 3%
Onzekerheden in de controle	< 3%	> 3% en <10%	> 10%	N.v.t.

Fouten die de 1%-tolerantiegrens of onzekerheden die de 3%-tolerantiegrens voor de goedkeuring overschrijden, zijn van invloed op de strekking van de controleverklaring.

Het meeste werk van de auditor bij het vormen van zijn oordeel bestaat in het verkrijgen en evalueren van controle-informatie ⁽⁵⁾. Deze controlewerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen bestaan in diverse vormen, namelijk:

- (a) **inspectie** behelst het onderzoeken van interne of externe vastleggingen of documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, dan wel het fysiek onderzoeken van een actief ⁽⁶⁾. Men denkt hierbij aan de inspectie van de autorisatie tot het uitvoeren van betalingen.
- (b) **waarneming** bestaat uit het gadeslaan van een proces dat of een procedure die door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld het waarnemen door de auditor van de voorraadopname door het personeel van de Koninklijke Munt of het Ministerie van Defensie, waar voorraden (zowel grondstoffen als werken in uitvoering) een materiële rubriek op de balans vormen.

Er dient per einde boekjaar ook een jaarlijkse inventaris te gebeuren van alle activa en passiva. We kunnen ons de vraag stellen hoe de jaarlijkse inventaris zal gebeuren bij steden, gemeenten en andere (hogere) overheden en hoe deze jaarlijks *up-to-date* zal worden gemaakt. Denken we aan de bomen, wegen, rioleringen, erfgoed, enz.

- (c) Een **externe bevestiging** vertegenwoordigt controle-informatie die door de auditor is verkregen als een direct schriftelijk antwoord, op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, van een derde (de bevestigende partij) aan de auditor ⁽⁷⁾. Jaarlijks ontvangen de steden en gemeenten, van de intercommunales waar ze aandeelhouder van zijn, een document met het aantal aandelen en de mutaties die er gedurende het jaar waren geweest (bv. dividend uitgekeerd maar onmiddellijk gebruikt voor kapitaalsverhoging). Daarnaast ontvangen steden en gemeenten periodiek van de Federale Overheidsdienst Belastingen het document 173X met een overzicht van de voortgang van de inning van de federale belastingen (aanvullende belastingen en opcentiemen onroerende voorheffing).
- (d) Een **herberekening** bestaat uit het controleren van de mathematische nauwkeurigheid van documenten of vastleggingen. Een herberekening kan handmatig of

⁽⁵⁾ ISA 500, A2.

⁽⁶⁾ ISA 500, A14.

⁽⁷⁾ ISA 500, A18.

elektronisch worden uitgevoerd ⁽⁸⁾. Uitgebreide afschrijvingstabellen en daarbij horende verrekeningen van kapitaalsubsidies van gelijk welke overheid of agentschap zullen hoogstwaarschijnlijk omwille van de omvang op steekproefbasis worden uitgevoerd.

- (e) Het **opnieuw uitvoeren** houdt in dat de auditor op onafhankelijke wijze procedures of interne beheersingsmaatregelen uitvoert die oorspronkelijk in het kader van de interne beheersing van de entiteit werden uitgevoerd ⁽⁹⁾. Het maken van een *walk-throughs* en uitvoeren van *test of controls* van de belangrijkste procedures behoren hiertoe.
- (f) **Cijferanalyses** bestaan uit evaluaties van financiële informatie door plausibele verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens te onderzoeken. Cijferanalyses omvatten ook het onderzoek van geïdentificeerde fluctuaties en verbanden die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van voorspelde bedragen ⁽¹⁰⁾. Denken we aan de verklaring van de stijging of daling van gemeentelijke belasting gerelateerd aan het aantal inwoners van een gemeente of de vergelijking van het budget (of begroting) met de werkelijke cijfers.
- (g) Het **verzoeken om inlichtingen** bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen met een financiële of niet-financiële functie binnen of buiten de entiteit. Het verzoeken om inlichtingen wordt tijdens de controle veelvuldig gebruikt naast andere controlewerkzaamheden ⁽¹¹⁾. Het verzoeken om inlichtingen kan belangrijke controle-informatie verschaffen en kan zelfs bewijzen voor een afwijking leveren, maar verschaft op zichzelf gewoonlijk niet voldoende controle-informatie over de afwezigheid van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, noch over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen ⁽¹²⁾. Voorbeelden: aantal bezoekers (aan loket of evenement); interviews met directeur-generaal, enz.

Deze controle-informatie kan zowel in agentschappen, publieke nv's als in overheden worden verkregen.

In de publieke sector kunnen daar ook worden aan toegevoegd:

- (h) **performantie-audits**: beoordeling van de effectiviteit, efficiëntie en economie (zuinigheid) ⁽¹³⁾ ⁽¹⁴⁾ (de zgn. 3 E's);

Audit Vlaanderen voerde in 2013 verschillende procesaudits uit om na te gaan in welke mate bedrijfsprocessen, activiteiten en controles erop gericht zijn de specifieke doelstellingen van de organisatie te bereiken met de nadruk op de **effectiviteit** en de

⁽⁸⁾ ISA 500, A19.

⁽⁹⁾ ISA 500, A20.

⁽¹⁰⁾ ISA 500, A21.

⁽¹¹⁾ ISA 500, A11.

⁽¹²⁾ ISA 500., A22.

⁽¹³⁾ ISSAI 1500, P5.

⁽¹⁴⁾ Cf. ICCI, (*Performantie-)audit in de publieke sector en de non-profitsector*, Antwerpen, Maklu, 2013, 320 p.

efficiëntie. Hierbij wordt met effectiviteit de organisatorische en niet de maatschappelijke effectiviteit bedoeld.

In 2013 vonden in de onderstaande agentschappen gelijkaardige audits plaats:

- het Agentschap voor Hoger Onderwijs, Volwassenenonderwijs en Studietoelagen (AHOVOS) rond de toekenning van school- en studietoelagen;
- het Agentschap voor Innovatie door Wetenschap en Technologie (IWT) rond de subsidieprocessen m.b.t. Strategisch Basisonderzoek en O&O-bedrijfsprojecten;
- het Vlaams Infrastructuurfonds voor Persoonsgebonden Aangelegenheden (VIPA) rond de verstrekking van investeringssubsidies;
- het Vlaams Agentschap voor Personen met een Handicap (VAPH) rond het erkennen-subsidiëren van (semi-)residentiële voorzieningen;
- NV De Scheepvaart rond het risicomangement m.b.t. grote infrastructuurwerken;
- het Departement Landbouw en Visserij i.v.m. beleidsondersteuning;
- het Agentschap Facilitair Management m.b.t. niet-raamcontracten ⁽¹⁵⁾.

Meer over performantie-audits vinden we in “De (Performantie-)audit in de publieke sector en de non-profitsector” (ICCI, 2013/2) of het seminarie van 25 november 2014, tevens georganiseerd door het ICCI.

(i) **andere auditactiviteiten** relevant voor die entiteit, waaronder audits uitgevoerd door:

- het Rekenhof, waarvan we de resultaten van de uitgevoerde audits terugvinden in diverse publicaties op de website van het Rekenhof (<https://www.ccrek.be/nl/>).
- Europa, waaronder de “*second level audits*” bij Interreg-subsidies of audits van Eurostat.

98. Bepaalde controle-informatie wordt verkregen door het uitvoeren van controlewerkzaamheden ter **toetsing van de administratieve vastleggingen**, bijvoorbeeld door middel van analyse en beoordeling, het opnieuw uitvoeren van procedures die in het proces van financiële verslaggeving zijn gevolgd en aansluitingen van daarmee verband houdende soorten en toepassingen van dezelfde informatie. Door het uitvoeren van dergelijke controlewerkzaamheden kan de auditor bepalen dat de administratieve vastleggingen intern consistent zijn en in overeenstemming zijn met de financiële overzichten en als er op de interne beheersing al dan niet kan worden gesteund ⁽¹⁶⁾. De Vlaamse overheid gaf ter ondersteuning van een sterke en goede interne beheersing de “leidraad organisatiebeheersing voor lokale besturen” uit.

“Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de auditor en de controleverklaring te onderbouwen. Zij is cumulatief van aard en is hoofdzakelijk verkregen uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd tijdens het verloop van de controle. Controle-informatie houdt zowel informatie in die de beweringen

⁽¹⁵⁾ Audit Vlaanderen, *Jaarverslag 2013*.

⁽¹⁶⁾ ISA 500, A7.

van het management onderbouwt of bevestigt, maar geen informatie die zulke beweringen tegenspreekt.”.

In de publieke sector zal het management dikwijls beweren dat **transacties** zijn **uitgevoerd conform een bepaalde wetgeving** of conform de wetgeving van de bevoegde autoriteit. Zulke beweringen vallen binnen de *scope* van financiële audit. Hiervoor wordt verwezen naar ISSAI 4200 “*Compliance Audit Guidelines Related to Audit of Financial Statements*”⁽¹⁷⁾. Dit is in de publieke sector heel belangrijk: denken we aan het naleven van de wet op de overheidsdrachten, waar de strikte procedures moeten worden nageleefd. Het Rekenhof besteedt hieraan ook veel aandacht: vroeger was de materialiteit nagenoeg nul waardoor iedere uitgave moest worden gecontroleerd.

Indien voor *public sector auditors* de auditopdracht doelstellingen inhoudt gerelateerd aan de regelgeving kan het noodzakelijk zijn om de aard en de timing van de auditprocedures in overweging te nemen⁽¹⁸⁾. Regelgeving is voor *public sector auditors* van cruciaal belang en er moet nagegaan worden welke regelgeving op het moment van de audit van toepassing is:

- welke beheersovereenkomst is op dat moment van toepassing?
- *quid* met de sociale regelgeving en de pensioenregelgeving op dat moment?
- voor autonome gemeente- en provinciebedrijven is het voor de commissaris in het kader van de BBC verplicht om vanaf de afsluiting van 31 december 2014 er ook een verklaring over de niet-financiële informatie te geven;
- enz.

Informatie uit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit kan de auditor weldegelijk gebruiken als controle-informatie. Deze kan onder meer bestaan uit bevestigingen van derden (*cf.* ook ISA 501), verslagen van analisten en vergelijkbare gegevens over concurrenten (benchmarkgegevens)⁽¹⁹⁾. In de publieke sector kan het daardoor best zijn dat informatie van de openbare instellingen die aan dezelfde overheid rapporteren toch als onafhankelijk wordt beschouwd. *Benchmarking* kan gebeuren bij vergelijking tussen twee gelijkaardige programma’s of *performance indicators*⁽²⁰⁾.

Uit **eerdere controles verkregen controle-informatie** kan in bepaalde omstandigheden voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen indien de auditor controlewerkzaamheden uitvoert om na te gaan of die informatie nog steeds relevant is⁽²¹⁾. *Public sector auditors* moeten echter evalueren of de gebruikte beweringen en de uitgevoerde tests adequaat zijn voor het doel van de controle van de financiële overzichten⁽²²⁾.

Overheidsinstanties zullen in de meeste gevallen interne controles hebben opgezet om hun regelmaat van transacties te beveiligen. Indien de gecontroleerde entiteit

⁽¹⁷⁾ ISSAI 1500, P3.

⁽¹⁸⁾ ISSAI 1500, P7.

⁽¹⁹⁾ ISA 500, A9.

⁽²⁰⁾ ISSAI 1500, P4.

⁽²¹⁾ ISA 330, A35.

⁽²²⁾ ISSAI 1500, P6.

verantwoordelijk is voor het uitkeren van subsidies of andere financiële bijstand aan andere partijen, is het echter veelal het geval dat de regelmaat van de transactie deels zal afhangen van andere partijen, door het naleven van de criteria en termijnen om deze financiële tegemoetkoming op een correcte wijze te ontvangen ⁽²³⁾.

8.3. ALS CONTROLE-INFORMATIE TE GEBRUIKEN INFORMATIE

99. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden dient de auditor te overwegen in welke mate de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, **relevant en betrouwbaar** is ⁽²⁴⁾.

Relevantie gaat over de logische samenhang met, of de invloed op, het doel van de controlemaatregel en, in voorkomend geval, de bewering in kwestie. De relevantie van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, kan door de richting van de toetsingen worden beïnvloed. Enerzijds, als bijvoorbeeld een controlemaatregel tot doel heeft te toetsen of er sprake is van een te hoge opgave in het bestaan of de waardering van handelsschulden, kan het toetsen van de vastgelegde handelsschulden een relevante controlemaatregel zijn. Anderzijds zou bij het toetsen op een te lage opgave in het bestaan of de waardering van handelsschulden het toetsen van de vastgelegde handelsschulden niet relevant zijn, maar kan het toetsen van informatie zoals latere uitgaven, onbetaalde facturen, meldingen van leveranciers en niet-overeenstemmende ontvangstbevestigingen wel relevant zijn ⁽²⁵⁾.

Wanneer de auditor gebruik maakt van informatie die afkomstig is van de entiteit, dient hij te evalueren of die informatie voldoende **betrouwbaar** is voor de doeleinden van de auditor, en dient hij in de gegeven omstandigheden:

- (a) controle-informatie te verkrijgen over de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie;
- (b) te evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de auditor ⁽²⁶⁾.

In de publieke sector zal koppeling tussen de budgettaire boekhouding en de algemene boekhouding een bevordering geven aan de betrouwbaarheid; uiteraard moet dan wel op budgettair vlak nagegaan worden of alles op de juiste kostenplaats en met de juiste economische code van het juiste boekjaar is opgenomen in de rekening.

De auditor dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het **naleven** van de bepalingen van die **wet- en regelgeving** die gewoonlijk wordt geacht van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten

⁽²³⁾ ISSAI 1500, P8.

⁽²⁴⁾ ISA 500, par. 7.

⁽²⁵⁾ ISA 500, A10.

⁽²⁶⁾ ISA 500, par. 9.

opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn ⁽²⁷⁾. Specifiek denken we hier o.a. aan de wet overheidsopdrachten.

Public sector auditors kunnen in sommige gevallen, bijvoorbeeld bij het Rekenhof, onderworpen zijn aan **wetten en regelgevingen** waarbij van de auditors verwacht wordt dat zij de procedures begrijpen en deze nauwkeurig volgen, gerelateerd aan de regels van controle-informatie. *Public sector auditors* maken zichzelf vertrouwd met gelijkaardige regelgeving en procedures die bijkomende eisen stellen in het kader van controle-informatie en die in het leven geroepen zijn om de bestaande regelgeving na te leven.

8.4. ELEMENTEN SELECTEREN DIE MOETEN WORDEN GETOETST OM CONTROLE-INFORMATIE TE VERKRIJGEN

100. Bij het opzetten van **toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en detail-controls** dient de auditor methodes voor het selecteren van te toetsen elementen te bepalen die effectief zijn om het doel van de controlewerkzaamheden te bereiken ⁽²⁸⁾.

De auditor moet voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op deze risico's in te spelen ⁽²⁹⁾.

De auditor dient de meest effectieve en efficiënte combinatie van werkzaamheden te kiezen om zijn controlerisico tot een aanvaardbaar niveau te herleiden. Hierbij heeft hij de keuze tussen de volgende werkzaamheden:

- (a) **gegevensgerichte controle** (*substantive procedure*) – een controlemaatregel die is opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen (bestaan, waardering, volledigheid, accuraatheid, ...) te detecteren. Gegegevensgerichte controles bestaan uit:
 - (i) detailcontroles (*tests of detail*) van transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen; en
 - (ii) gegevensgerichte cijferanalyses (*substantive analytical procedures*).
- (b) **toetsingen van interne beheersingsmaatregelen** (*tests of controls*) – een controlemaatregel die is opgezet om de effectieve werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen of het detecteren en corrigeren van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen ⁽³⁰⁾. Voorbeeld: Rekenhof FOD Kanselarij.

⁽²⁷⁾ ISA 250, par. 13.

⁽²⁸⁾ ISA 500, par. 10.

⁽²⁹⁾ ISA 330, par. 3.

⁽³⁰⁾ ISA 330, par. 4.

Schematisch stellen we dit als volgt voor ⁽³¹⁾:

Significant risico						
Ja			Neen			
			Significante rubriek of transactiestroom (cyclus)			
Test of controls in jaar N			Ja			Neen
			Test of controls			
Ja		Neen	Ja		Neen	Gedekt door de finale cijferanalyse (ISA 520)
result. OK	result. Not OK		result. OK	result. Not OK		
Laag/Gemiddeld Niveau substantieve testen	Hoog Niveau subst. Testen	Hoog Niveau subst. Testen	Laag Niveau substantieve testen	Gemiddeld/Hoog Niveau subst. Testen	Gemiddeld/Hoog Niveau substantieve testen	

110

ELEMENTS PROBANTS

Een significant risico is een onderkend en ingeschat risico van een afwijking van materieel belang, waaraan, naar het oordeel van de auditor, tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed.

Dit risico kan worden gelinkt aan een transactiestroom (cyclus), aan een significante rubriek van de jaarrekening of aan een belangrijke toelichting opgenomen in de jaarrekening. Ingeval het risico gevolgen voor de financiële overzichten vertegenwoordigt met een diepgaande invloed (*pervasive effect*) dienen er specifieke en bijkomende ISA normen te worden toegepast (bv. *Fraude, management override of controls, going concern*, enz.).

Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd dient de auditor:

- (a) de redenen te overwegen die hebben geleid tot de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor elk(e) transactiestroom, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichting, waaronder:
 - de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet op grond van de specifieke kenmerken van de transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting die op deze afwijking betrekking heeft (dat wil zeggen het inherente risico); en
 - de vraag in hoeverre bij de risico-inschatting rekening is gehouden met de relevante interne beheersingsmaatregelen (dat wil zeggen het interne beheersingsrisico), waarbij wordt vereist dat de auditor controle-informatie verkrijgt om te bepalen of deze interne beheersingsmaatregelen effectief werken (dat wil zeggen dat de auditor voornemens is te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles); en
- (b) overtuigender controle-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de auditor hoger wordt ingeschat ⁽³²⁾.

⁽³¹⁾ IBR, *Boek 2 leidraad kwaliteitscontrole*, 2015.

⁽³²⁾ ISA 330, par. 7.

8.5. INCONSISTENTIE IN OF TWIJFELS OVER DE BETROUWBAARHEID VAN CONTROLE-INFORMATIE

101. Zoals hoger beschreven dient de controle-informatie relevant en betrouwbaar zijn.

Indien:

- (a) uit een bepaalde bron verkregen controle-informatie inconsistent is met uit een andere bron verkregen controle-informatie; of
- (b) de auditor twijfelt aan de betrouwbaarheid van de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt,

dient de auditor te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden nodig zijn om deze aangelegenheid op te lossen en dient hij te overwegen welk effect deze aangelegenheid eventueel heeft op andere aspecten van de controle ⁽³³⁾. Indien de auditor **informatie** heeft geïdentificeerd die **inconsistent** is met zijn **eindconclusie** met betrekking tot een significante aangelegenheid, dient hij te documenteren op welke wijze hij met deze inconsistentie is omgegaan ⁽³⁴⁾.

⁽³³⁾ ISA 500, par. 11.

⁽³⁴⁾ ISA 230, par. 11.

HOOFDSTUK 9

STEEKPROEVEN

CHAPITRE 9

SONDAGES

W. RUTSAERT

Bedrijfsrevisor en Lid van de Commissie Normen voor de Beroepsuitoefening IBR

9.1. INLEIDING

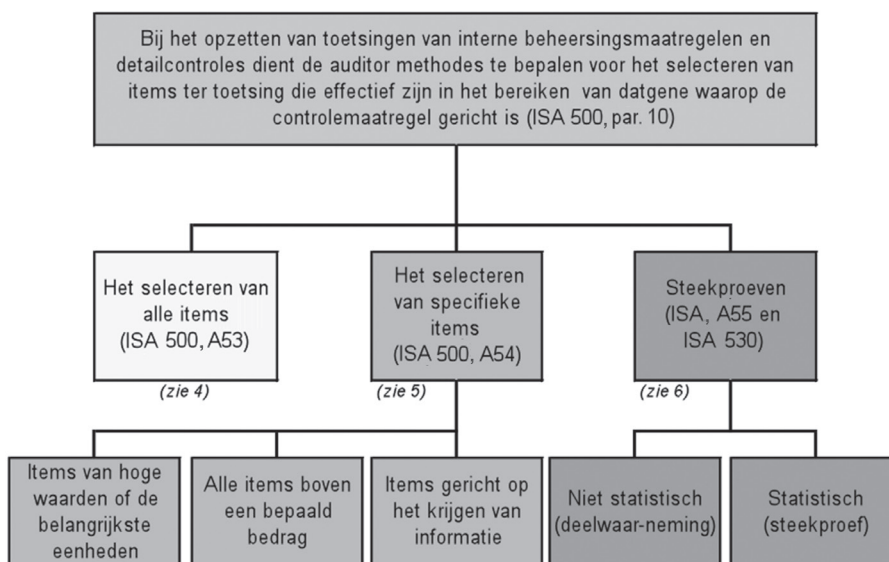
102. Het gebruiken van steekproeven bij een controle (*audit sampling*) wordt in ISA 530 omschreven als het verrichten van controlewerkzaamheden op minder dan 100% van de elementen binnen een populatie op zodanige wijze dat alle steekproefeenheden geselecteerd kunnen worden, zodat de auditor een redelijke basis krijgt voor conclusies over de populatie als geheel ⁽¹⁾.

9.2. STEEKPROEFOPZET EN -OMVANG

9.2.1. Algemeen

103. De auditor dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om **voldoende en geschikte controle-informatie** te verkrijgen ⁽²⁾. Hij dient als een basis voor zijn oordeel een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten ⁽³⁾. ISA 530 vult daarbij ISA 500 aan.

Bij het opzetten van **toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en detailcontroles** dient de auditor methodes voor het selecteren van te toetsen elementen te bepalen die effectief zijn om het doel van de controlewerkzaamheden te bereiken ⁽⁴⁾.



⁽¹⁾ ISA 530, par. 5.

⁽²⁾ ISA 500, par. 6.

⁽³⁾ ISA 200, par. 5.

⁽⁴⁾ ISA 500, par. 10.

9.2.2. Selecteren van alle items

104. De auditor kan besluiten dat het meest geschikt is om de **gehele populatie van elementen** te onderzoeken waaruit een transactiestroom of rekeningsaldo (of een stratum binnen die populatie) bestaat. Een onderzoek van de volledige populatie is onwaarschijnlijk in het geval van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen; het is echter meer gebruikelijk voor detailcontroles. Een **onderzoek van de volledige populatie** kan bijvoorbeeld geschikt zijn als:

- de populatie bestaat uit een klein aantal elementen met een grote waarde;
- er een significant risico bestaat en andere middelen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen; of
- de repetitieve aard van een berekening of een ander proces dat door een informatiesysteem automatisch wordt uitgevoerd een onderzoek van de volledige populatie rendabel maakt ⁽⁵⁾.

Het gaat dan om zgn. “*big data*” waar met een specifieke software de nodige analyses, waaronder exceptierapporten, kunnen worden gemaakt.

9.2.3. Selecteren van specifieke items

105. De auditor kan besluiten om uit een populatie **specifieke elementen te selecteren**. Bij het nemen van deze beslissing kunnen factoren als het inzicht van de auditor in de entiteit, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en de kenmerken van de getoetste populatie relevant zijn. De op oordeelsvorming gebaseerde selectie van specifieke elementen is onderhevig aan het uitvoeringsrisico. Voorbeelden van geselecteerde specifieke elementen zijn:

- elementen van *hoge waarde* of elementen van cruciaal belang; de auditor kan beslissen om specifieke elementen binnen een populatie te selecteren omdat ze een grote waarde vertegenwoordigen of een ander kenmerk vertonen, bijvoorbeeld elementen die verdacht, ongebruikelijk of bijzonder risicogevoelig zijn of die in het verleden aan fouten onderhevig waren;
- alle elementen *boven een bepaald bedrag*. De auditor kan besluiten om elementen te onderzoeken waarvan de geboekte waarden een bepaald bedrag overschrijden teneinde een groot gedeelte van het totale bedrag van een transactiestroom of rekeningsaldo te verifiëren; en
- *elementen gericht op het verkrijgen van informatie*. De auditor kan elementen onderzoeken om informatie te verkrijgen over zaken zoals de aard van de entiteit of de aard van transacties ⁽⁶⁾.

⁽⁵⁾ ISA 500, A53.

⁽⁶⁾ ISA 500, A54.

9.2.4. Steekproeven

106. Een *selectief onderzoek* van specifieke elementen van een transactiestroom of rekeningsaldo is vaak een efficiënte manier om controle-informatie te verkrijgen, maar is niet *hetzelfde als* het gebruik van *steekproeven* bij een controle. De resultaten van controlewerkzaamheden die worden toegepast op elementen die op deze manier zijn geselecteerd kunnen *niet* worden *geprojecteerd* op de gehele populatie; daarom verschaft een selectief onderzoek van specifieke elementen geen controle-informatie omtrent de rest van de populatie ⁽⁷⁾.

Bij een statistische steekproef worden steekproefelementen op zodanige wijze geselecteerd dat elke steekproefelement in de populatie een bekende selectiekans heeft. Bij een niet-statistische steekproef wordt voor de selectie van de steekproefelementen oordeelsvorming toegepast.

De auditor dient als een basis voor zijn oordeel een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten ⁽⁸⁾. Voor een public sector auditor komen daar veelal bijkomende doelstellingen bij als gevolg van **wetgeving, regelgeving, ministeriële richtlijnen** enz. Deze aanvullende doelstellingen kunnen betrekking hebben op audit en rapporteringsverantwoordelijkheden; waaronder bij voorbeeld non-compliance met de budgetterings- en/of boekhoudregels en de rapportering op de effectiviteit van de interne controle ⁽⁹⁾. Als gevolg hiervan kunnen steekproeven worden aangewend.

Het gebruik van **steekproeven** om de compliance (conformiteit met wetteksten en andere reglementen) te testen zijn gelijkaardig aan het overige gebruik van steekproeven door *public audit auditors*:

- bepalen van de steekproefopzet en de audit parameters, inclusief materialiteit, het gewenste vertrouwenspercentage en de steekproefmethode;
- uitvoeren van relevante audit procedures op ieder geselecteerd item;
- onderzoeken van de aard en hetgeen de *non-compliance* (niet-naleving) veroorzaakt; en
- evalueren van resultaten, inclusief de resultaten projecteren over de populatie indien de steekproef was gebruikt op basis van een statistische steekproefmethode ⁽¹⁰⁾.

⁽⁷⁾ ISA 500, A55.

⁽⁸⁾ ISA 200, par. 5.

⁽⁹⁾ ISSAI 1530, P3.

⁽¹⁰⁾ ISSAI 1530, P4.

9.3. STEEKPROEFOPZET EN -OMVANG EN SELECTIE VAN DE TE TOETSEN ELEMENTEN

107. Bij het opzetten van een steekproef dient de auditor te overwegen wat het doel van de controlewerkzaamheden is en welke de kenmerken zijn van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken ⁽¹¹⁾.

Wanneer hij de kenmerken overweegt van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken, kan de auditor bepalen dat een stratificatie van deze populatie of een selectie op basis van gewogen waarden passend is ⁽¹²⁾. We verwijzen hiervoor naar bijlage 1 van ISA 530.

De auditor dient de steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het steekproefrisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen: hoe lager het risico dat de auditor bereid is te aanvaarden, des te groter zal de steekproefomvang moeten zijn.

De doelstelling van een financiële audit is in de *public sector* soms méér dan uitdrukken van een oordeel over de cijfers conform een bepaald *framework* (bv. ISA's) ⁽¹³⁾. In deze situaties kunnen de *public sector auditors* kiezen voor verschillende niveaus van parameters, materialiteit en een hoger niveau van betrouwbaarheid, en dit kan impact hebben om de steekproefomvang. Zoals reeds eerder vermeld gebruiken *public sector auditors* de steekproeven vaak om de effectiviteit van de interne controle en voor gegevensgerichte controles op de naleving van wetteksten en overige reglementen. *Public sector auditors* kunnen verschillende steekproeven opzetten om de interne beheersmaatregel te controleren en om de compliance te controleren; in sommige gevallen wordt het één steekproef om beiden te controleren. Zo kan bij voorbeeld bij een steekproef van uitbetalingen zowel de toetsing van de interne beheersmaatregel gebeuren als de controle of de uitbetaling in overeenstemming was met de wetgevende teksten en reglementen ⁽¹⁴⁾.

Public sector auditors zijn er meer voor te vinden dan *private audit sector auditors* om de nood in te zien steekproeven te nemen op niet-financiële informatie. Als gevolg van de bijkomende doelstellingen, waaronder de wetgeving en regelgeving testen en het reviewen van de niet-financiële informatie opgenomen in financiële overzichten, *public sector auditors* overwegen of het nemen van steekproeven een toegevoegde waarde heeft bij het testen van niet-financiële informatie opgenomen in de financiële overzichten. Indien de financiële overzichten van een overheidsziekenhuis het aantal patiënten bevat om *key performance figures* te berekenen (bv. de kost per patiënt), kunnen *public sector auditors* steekproeven nemen om de accuraatheid en volledigheid van het aantal gerapporteerde patiënten te testen ⁽¹⁵⁾.

⁽¹¹⁾ ISA 530, par. 6.

⁽¹²⁾ ISA 530, A8.

⁽¹³⁾ ISSAI 530, P3.

⁽¹⁴⁾ ISSAI 1530, P5.

⁽¹⁵⁾ ISSAI 1530, P6.

Public sector auditors kunnen zijn aangesteld om te rapporteren over bijkomende informatie inzake de steekproeven. Deze vereisen o.a. het rapporteren over de gebruikte steekproefmethode, als het resultaat van de steekproef kan geprojecteerd worden op de populatie; en indien ja, de resultaten van deze projectie ⁽¹⁶⁾.

De auditor dient een steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het steekproefrisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen ⁽¹⁷⁾.

De auditor dient de te toetsen elementen op zodanige wijze te selecteren dat elke steekproefeenheid in de populatie kan worden geselecteerd ⁽¹⁸⁾.

118

SONDAGES

9.4. UITVOERING VAN CONTROLEWERKZAAMHEDEN

9.4.1. Algemeen

108. De auditor dient op elk geselecteerd element controlewerkzaamheden uit te voeren die passend zijn voor het beoogde doel ⁽¹⁹⁾.

Indien de controlewerkzaamheden **niet** toepasbaar zijn op het geselecteerde element, dient de auditor deze werkzaamheden op een vervangend element uit te voeren ⁽²⁰⁾.

Indien de auditor niet in staat is om de opgezette controlewerkzaamheden dan wel passende alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren op een geselecteerd element, dient hij dat element, in het geval van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen, als een deviatie van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregel te behandelen, en in het geval van een detailcontrole, als een afwijking ⁽²¹⁾.

9.4.2. Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen

109. De auditor dient de aard en de oorzaak van alle geïdentificeerde deviaties of afwijkingen te onderzoeken, alsmede de mogelijke effecten ervan op de doelstelling van de controlewerkzaamheden en op andere deelgebieden van de controle te evalueren ⁽²²⁾.

Bij het analyseren van de geïdentificeerde deviaties en afwijkingen kan de auditor opmerken dat vele daarvan een gemeenschappelijk kenmerk hebben, zoals soort transactie, plaats van handeling, productlijn of tijdsperiode. In die omstandigheden kan de auditor besluiten om alle elementen van de populatie met het gemeenschappelijk

⁽¹⁶⁾ ISSAI 1530, P7.

⁽¹⁷⁾ ISA 530, par. 7.

⁽¹⁸⁾ ISA 530, par. 8.

⁽¹⁹⁾ ISA 530, par. 9.

⁽²⁰⁾ ISA 530, par. 10.

⁽²¹⁾ ISA 530, par. 11.

⁽²²⁾ ISA 530, par. 12.

kenmerk op te sporen en in de controlewerkzaamheden te betrekken. Bovendien kunnen zulke deviaties en afwijkingen opzettelijk zijn en een aanwijzing vormen voor het mogelijke bestaan van *fraude* ⁽²³⁾.

Wanneer de geïdentificeerde deviaties of afwijkingen worden geanalyseerd, moeten *public sector auditors* er rekening mee houden dat zij hun audit en rapporteringsverantwoordelijkheden hebben uitgebreid tot fraude. ISSAI 1240 voorziet bijkomende informatie omtrent fraude voor de *public sector auditors* ⁽²⁴⁾.

In het **zeer zeldzame geval** dat de auditor een in een steekproef ontdekte deviatie of afwijking als een atypische fout aanmerkt, dient hij een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat die afwijking of deviatie niet representatief is voor de populatie. De auditor dient deze mate van zekerheid te verkrijgen door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikt controle-informatie te verkrijgen dat de afwijking of deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie ⁽²⁵⁾.

119

STEEKPROEVEN

9.5. PROJECTIE VAN AFWIJINGEN

110. Voor detailcontroles dient de auditor in de steekproef ontdekte afwijkingen te projecteren op de populatie ⁽²⁶⁾.

Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen is geen expliciete projectie van deviaties noodzakelijk aangezien de mate van deviatie in de steekproef tevens de mate is van deviatie zoals geprojecteerd op de populatie als geheel. ISA 330 verschaft leidraden voor de gevallen waarbij deviaties worden gedetecteerd in de interne beheersingsmaatregelen waarop de auditor voornemens is te steunen ⁽²⁷⁾. Van *public sector auditors* kan toch worden verwacht om het afwijkingspercentage te projecteren op de populatie; afwijkingspercentages moeten in bepaalde gevallen worden verklaard aan het Rekenhof.

⁽²³⁾ ISA 530, A17.

⁽²⁴⁾ ISSAI 1530, P 9.

⁽²⁵⁾ ISA 530, par .13.

⁽²⁶⁾ ISA 530, par. 14.

⁽²⁷⁾ ISA 530, A20.

9.6. EVALUATIE VAN STEEKPROEFRESULTATEN

111. De auditor dient over te gaan tot het evalueren van:

- (a) de resultaten van de steekproef; en
- (b) de vraag of het gebruik van steekproeven bij de controle een redelijke basis heeft verschaft voor conclusies over de getoetste populatie ⁽²⁸⁾.

Indien de auditor concludeert dat het gebruiken van steekproeven bij een controle hem geen redelijke basis voor conclusies over de getoetste populatie heeft verschaft, kan hij:

- (a) het management verzoeken om de geïdentificeerde afwijkingen en de mogelijkheid van verdere afwijkingen te onderzoeken, alsmede om de nodige correcties aan te brengen; of
- (b) de aard, timing en omvang van die verdere controlewerkzaamheden zo inrichten dat hij de vereiste mate van zekerheid zo goed mogelijk kan verkrijgen. Bij toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kan hij bijvoorbeeld de steekproefomvang uitbreiden, een alternatieve interne beheersingsmaatregel toetsen of de desbetreffende gegevensgerichte controles aanpassen ⁽²⁹⁾.

Public sector auditors moeten hun verantwoordelijkheden overwegen indien het management niet in staat is om een adequate verklaring te geven voor de deviaties en afwijkingen. Zo kunnen bijvoorbeeld *public sector auditors* van het Rekenhof verder zoeken naar onderliggende redenen voor het tekort aan informatie en bepalen wie verantwoordelijk is³⁰.

Public sector auditors nemen tevens steeds hun bijkomende verantwoordelijkheden, nl. effectiviteit van de interne controle en de niet-naleving van de wetgeving en reglementering, in overweging ⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ ISA 530, par. 15.

⁽²⁹⁾ ISA 530, A23.

⁽³⁰⁾ ISSAI 1530 – P11.

⁽³¹⁾ ISSAI 1530 – P12.

HOOFDSTUK 10

ISQC1 EN PUBLIEKE SECTOR AUDIT

CHAPITRE 10

ISQC1 ET AUDIT DU SECTEUR PUBLIC

J. VAN BRABANT

Bedrijfsrevisor, Lid van de Commissie SME/SMP IBR, Lid van de Commissie Kwaliteitscontrole IBR en Lid van de Commissie Normen voor de Beroepsuitoefening IBR

10.1. INLEIDING

112. In de vorige negen hoofdstukken werd stilgestaan bij de praktische verschillen tussen de ISA's en de ISSAI standaarden voor de uitvoering van auditopdrachten. In wat volgt komt de standaard voor de kwaliteitsbeheersing van de organisatie, die de audit uitvoert, aan bod. Hierin belichten we eerst de ISQC1 (*International Standard on Quality Control*) norm, die van toepassing is op de bedrijfsrevisoren, staan we stil bij enkele specifieke aspecten van kwaliteitsbeheersing die van belang zijn voor publieke sector audits en wordt tenslotte de vergelijking gemaakt met ISSAI 40, de norm voor de kwaliteitsbeheersing welke door INTOSAI werd uitgevaardigd voor de Nationale Rekenkamers.

122

10.2. ISQC1: HET KADER VOOR KWALITEITSBEHEERSING

113. Op 11 maart 2014 werd door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen het ontwerp van norm inzake de toepassing van ISQC1 in België goedgekeurd. ISQC1 werd door de IAASB op 15 december 2009 aangenomen en legt in feite een systeem van kwaliteitsbeheersing op aan de bedrijfsrevisoren en kantoren, die zich toeleggen op controle- en beoordelingsopdrachten van financiële overzichten. Vanuit dat perspectief is ISQC1 eveneens van toepassing op elke publieke sector audit, welke door een bedrijfsrevisor in België wordt uitgevoerd.

De hierboven vernoemde norm trad in werking op 8 augustus 2014, de datum waarop het advies van de Minister, bevoegd voor Economie, werd gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad. Door de invoering dient elk zelfstandig bedrijfsrevisor en elk kantoor, sinds die datum, te beschikken over een kwaliteitsbeheersingssysteem, dat proportioneel dient te worden aangepast aan de eigenschappen, de omvang en de operationele kenmerken van het kantoor en dat afhangt van de mate waarin een kantoor eventueel deel uitmaakt van een netwerk.

ISQC1 is van toepassing op elke "bedrijfsrevisor" in de zin van de gecoördineerde wet van 22 juli 1953 (artikel 2,3^o), zijnde zowel de bedrijfsrevisor natuurlijke persoon als het bedrijfsrevisorenkantoor. In het geval van een zelfstandig werkend beroepsbeoefenaar, zullen bepaalde aspecten van het systeem van kwaliteitsbeheersing dienen te worden ingevuld door een beroep te doen op een bedrijfsrevisor van een ander kantoor. Dit geldt in het bijzonder voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

10.3. VERSCHILLENDE ELEMENTEN VAN EEN STELSEL VAN KWALITEITSBEHEERSING OPGELEGD DOOR ISQC1

10.3.1. Algemeen

114. Zoals verwoord in paragraaf 11 van ISQC1, heeft deze paragraaf als onderliggende doelstelling die door ISQC1 wordt beoogd, een stelsel van kwaliteitsbeheersing in te richten in hoofde van een bedrijfsrevisor of een kantoor en dit continu te onderhouden en te bewaken om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat:

- het kantoor en zijn personeel de professionele standaarden en de door wet- en regelgeving van toepassing zijnde vereisten naleeft; en
- de door de opdrachtpartner uitgebrachte rapportages in de gegeven omstandigheden passend zijn.

In ISQC1 zijn meer in het bijzonder zes verschillende elementen of thema's voorzien, dewelke aan bod moeten komen in de beleidslijnen en procedures, die een bedrijfsrevisor of een kantoor zich oplegt om in uitvoering van ISQC1 de kwaliteit te waarborgen:

- de verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit binnen het kantoor;
- de relevante ethische voorschriften;
- de aanvaarding en verderzetting van klantenrelaties en specifieke opdrachten;
- het personeelsbeheer;
- de uitvoering van de opdracht; en
- de monitoring van kwaliteit.

In wat volgt wordt kort ingegaan op elk van de elementen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

10.3.2. Verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen het kantoor

115. De beleidslijnen en procedures moeten van die aard zijn dat ze een interne cultuur stimuleren, waarin kwaliteit centraal staat in de uitvoering van elke opdracht (ISQC1, par. 18).

Tevens dient te worden vastgelegd wie de uiteindelijke verantwoordelijkheid draagt voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing, meestal de CEO of het bestuursorgaan (zaakvoerder of Raad van Bestuur van het kantoor) (ISQC1, par. 18).

Daarbij dient er te worden mee rekening gehouden dat eenieder, die de operationele verantwoordelijkheid over het systeem van kwaliteitsbeheersing krijgt toegewezen, over voldoende en geschikte ervaring en competentie en ook over de nodige autoriteit beschikt om die verantwoordelijkheid op zich te nemen en de beleidslijnen en procedures te implementeren (ISQC1, par. 19).

10.3.3. Relevante ethische voorschriften

116. Onder de relevante ethische voorschriften wordt in het bijzonder de onafhankelijkheid beoogd van het kantoor, de opdrachtpartner en zijn of haar personeel.

De beleidslijnen en procedures inzake onafhankelijkheid moeten vooral bewerkstelligen dat (ISQC1, par. 21):

- de onafhankelijkheidsvoorschriften, die binnen het kantoor gelden, correct en omstandig zijn beschreven en op passende manier worden gecommuniceerd; en
- de omstandigheden en relaties, die een bedreiging zouden kunnen vormen voor de onafhankelijkheid, tijdig kunnen worden geïdentificeerd en geëvalueerd om vervolgens de passende acties te kunnen ondernemen.

Hiertoe dienen de beleidslijnen en procedures te vereisen dat opdrachtpartners het kantoor voldoende informatie verschaffen over de reikwijdte van de uitgevoerde diensten en dat personeel het kantoor onmiddellijk inlicht over omstandigheden, die een bedreiging voor de onafhankelijkheid vormen. Om dit mogelijk te maken, dient het kantoor de nodige informatie ter beschikking te stellen van haar personeel en opdrachtpartners (ISQC1, par. 22).

Tevens dient te worden voorzien in een minstens jaarlijkse schriftelijke bevestiging vanwege elk personeelslid dat de beleidslijnen en procedures op vlak van onafhankelijkheid zijn nageleefd (ISQC1, par. 24).

Daarnaast hebben de ethische voorschriften betrekking op:

- de voorschriften van het kantoor inzake geheimhouding; en
- de criteria om te bepalen of veiligheidsmaatregelen dienen te worden getroffen in geval van een bedreiging als gevolg van vertrouwde met de klant, zoals rotatievereisten of andere maatregelen (ISQC1, par. 25).

10.3.4. Aanvaarding en verderzetting van klantenrelaties en opdrachten

117. Ook ten aanzien van de aanvaarding, de voortzetting en de eventuele stopzetting dienen eveneens beleidslijnen en procedures te worden uitgewerkt. Deze hebben betrekking op (ISQC1, par. 26 en 27):

- de beoordeling van de competentie om de opdracht te kunnen uitvoeren;
- de beoordeling van de naleving van de relevante ethische voorschriften ten aanzien van de opdracht in kwestie;
- de beoordeling van de integriteit van de klant;
- de manier waarop met potentiële belangenconflicten wordt omgegaan en wie bepaalt of het passend is de opdracht aan te nemen; en
- hoe de oplossing van dergelijke conflicten dient te worden gedocumenteerd.

10.3.5. Personeelsbeheer

118. Op dit vlak vereist ISQC1 dat de beleidslijnen en procedures toelaten om:

- te bewaken dat men over voldoende personeel beschikt met de juiste competenties en ervaring om opdrachten te kunnen uitvoeren overeenkomstig de professionele standaarden en van toepassing zijnde door wet-of regelgeving gestelde vereisten; en
- een gepaste toewijzing van personeel en opdrachtpartners aan opdrachten te kunnen bewerkstelligen in functie van de vereiste expertise.

10.3.6. Uitvoering van de opdracht

119. Uiteraard dient in het bijzonder ook inzake de uitvoering van de opdracht zelf te worden voorzien in de nodige beleidslijnen en procedures ter ondersteuning van de kwaliteit. Het gaat in dat geval onder meer om de volgende aspecten:

- alle beleidsmaatregelen die de consistentie in kwaliteit moeten bevorderen;
- hoe toezicht wordt gehouden op de uitvoering van een opdracht;
- hoe en wanneer dient te worden geconsulteerd voor moeilijke of omstrede aangelegenheden en hoe dit wordt gedocumenteerd (ISQC1, par. 34);
- hoe, wanneer en door wie een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dient te worden uitgevoerd (criteria die gelden voor dergelijke kwaliteitsbeoordeling, de aard, timing en omvang van deze kwaliteitsbeoordeling, de geschiktheid van de kwaliteitsbeoordelaar,...) (ISQC1, par. 35-39);
- hoe dient te worden omgegaan met verschillen van mening en hoe deze dienen te worden gedocumenteerd (ISQC1, par. 43 en 44); en
- hoe de opdrachtdocumentatie dient te worden bewaard en gearhiveerd (ISQC1, par. 47).

10.3.7. Monitoring van de kwaliteit

120. Ten slotte dienen de bedrijfsrevisoren en kantoren ook te voorzien in een monitoringproces, dat zekerheid dient te verschaffen dat de beleidslijnen en procedures, dewelke zijn vastgelegd ten behoeve van de kwaliteitsbeheersing, adequaat en effectief werken.

Relevant hierbij zijn:

- wie hiervoor verantwoordelijk is (ISQC1, par. 48);
- hoe met vastgestelde tekortkomingen dient te worden omgegaan (ISQC1, par. 49-51);
- hoe hierover elk jaar gecommuniceerd wordt (ISQC1, par. 53);
- de eventuele implementatie van de monitoring op niveau van het netwerk, in de mate dat in hoofde van het netwerk gemeenschappelijke monitoringsbeleidslijnen en procedures gelden en hierin vertrouwen wordt gesteld door het kantoor (ISQC1, par. 54);
- hoe met klachten en aantijgingen wordt omgegaan (ISQC1, par. 55 en 56).

10.4. AANBEVELINGEN IN ISQC1 TEN AANZIEN VAN PUBLIEKE SECTOR AUDITS

121. ISQC1 voorziet onder het hoofdstuk “*Application and Other Explanatory Material*” een aantal specifieke toepassingsgerichte teksten, welke onder meer de toepassing van ISQC1 in publieke sector audits belicht. De belangrijkste aanbevelingen zijn ons inziens de volgende:

- A 15 (Relevante ethische voorschriften): Wettelijke maatregelen kunnen voorzien in specifieke veiligheidsmaatregelen voor de onafhankelijkheid van de auditoren van de publieke sector. Zo dient de auditor, die in aanmerking wenst te komen voor een publieke sector audit in België, meestal te verklaren dat hij of zij zich niet in een **toestand van uitsluiting** bevindt, zoals bedoeld in artikel 61 van het koninklijk besluit van 15 juli 2011 Plaatsing overheidsopdrachten klassieke sectoren. Op deze manier draagt de wetgeving in België bij tot meer verregaande veiligheidsmaatregelen voor publieke sector audits.
- A 16 (relevante ethische voorschriften): ISQC1 stelt dat voor beursgenoteerde entiteiten de beleidslijnen van het kantoor dienen te beschrijven wat de **rotatievereisten** zijn om tegemoet te komen aan een eventuele bedreiging als gevolg van vertrouwdschap met de klant. In de publieke sector komen beursgenoteerde entiteiten nauwelijks voor. Er wordt wel gewezen op het feit dat in de publieke sector daarentegen andersoortige entiteiten voorkomen die door hun grootte of complexiteit dermate relevant zijn voor het openbaar belang, dat een kantoor op basis van zijn beleidslijnen en procedures voor deze eveneens een bepaalde rotatieverplichting in hoofde van de opdrachtpartner zou kunnen opleggen.
- A 23 (Aanvaarding en continuering van klantenrelaties en opdrachten): In de publieke sector is het mogelijk dat auditoren overeenkomstig **wettelijke procedures** worden aangesteld, welke de beleidslijnen van het kantoor inzake **aanvaarding en continuering** van cliëntenrelaties eventueel gedeeltelijk doorkruisen. Toch kunnen voor auditoren binnen de publieke sector de toepassing van de beleidslijnen en procedures waardevol blijven, in het bijzonder wat de risico-inschatting voor dergelijke opdrachten betreft.
- A 46 (Uitvoering van de opdracht): Bepaalde entiteiten in de publieke sector kunnen voldoende significant zijn om de uitvoering van een **opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling** te rechtvaardigen. Dit is met name het geval omdat een audit van een dergelijke entiteit de reputatie van het kantoor schade zou kunnen toebrengen. Om deze reden wordt in de beleidslijnen en procedures best ook rekening gehouden met andere criteria om tot een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling over te gaan, zoals de zichtbaarheid, de bekendheid en het openbaar belang van een entiteit, veeleer dan louter het beursgenoteerd karakter van een entiteit.
- A 51 (De monitoring van kwaliteit): Het komt vaak voor in een publieke sector audit dat iemand binnen de **Nationale Rekenkamer** (het “Rekenhof” in België) wordt aangesteld als auditor in **dezelfde rol als de bedrijfsrevisor**, met een

algemene verantwoordelijkheid voor de controle. In dat geval dient in het bijzonder aandacht te worden besteed aan de onafhankelijkheid van de eventueel aan te stellen opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar. Het staat ons voor dat in dat geval een derde bedrijfsrevisor de functie van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient op te nemen.

10.5. ENKELE ANDERE SPECIFIEKE BEDENKINGEN VOOR DE INVULLING VAN ISQC1 IN DE PUBLIEKE SECTOR

122. Het betreft:

- Onafhankelijkheid (Relevante ethische voorschriften): In België voorziet de wet op de Overheidsopdrachten en bepaalde opdrachten voor werken, leveringen en diensten van 15 juni 2006 in bepaalde **publicatievereisten** voor de **oproep tot invulling van de controleopdracht**, afhankelijk van de grootte van de opdracht. Tevens worden meestal in het bestek objectieve criteria voor de gunning van de opdracht ingeschreven. Dit bevordert de onafhankelijkheid van de uitvoering en de naleving van deze wettelijke bepalingen wordt dan ook best ingeschreven in de beleidslijnen van het kantoor.
- Geheimhoudingsplicht (Uitvoering van de opdracht): In ISQC1, par. 46 wordt benadrukt dat naar aanleiding van de uitvoering van de opdracht het auditteam gebonden is aan de **volledige geheimhouding** en dat dit ook in de beleidslijnen en procedures als een algemeen principe dient te worden ingeschreven. In de publieke sector geldt evenwel het principe van “**openbaarheid van bestuur**” dat enigszins in conflict staat tot de geheimhoudingsplicht. Dit manifesteert zich meestal op vlak van de naleving van ISA 260 (“Communicatie met de met *governance* belaste personen”) en ISA 265 (“Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met *governance* belaste personen en het management”). De beleidslijnen en procedures voor kantoren welke opdrachten uitvoeren in de publieke sector voorzien idealiter in passende maatregelen (*disclaimer* in de *management letter*, het niet fysiek verdelen van presentaties, aansprakelijkheidsclausules in de opdrachtbrief, enz.)
- Personeelsbeheer (Toewijzing van opdrachtteams door het kantoor): In de publieke sector gelden zeer specifieke boekhoudregels en -kaders (ESR 2010, Beleids- en Beheerscyclus, IPSAS, ...), gelden specifieke regels en afspraken om te rapporteren en samen te werken met andere controleactoren (*single audit*), bestaan er tal van specifieke decretale en wetgevende initiatieven om te rapporteren over de interne controlesystemen en hun efficiëntie (Leidraad interne controle en organisatiebeheersing Vlaamse Overheid), bestaan er specifieke vereisten op vlak van deugdelijk bestuur (samenstelling bestuursorgaan, klokkenluiderssystemen, ...) en geldt in het bijzonder ook het belang van de rapportering over de liquiditeitsstromen. Het spreekt van zelf dat bij **de toewijzing van een opdracht** aan opdrachtpartners, medewerkers en eventuele opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars met de **specifieke expertise** van personeel wordt rekening gehouden en dit in de beleidslijnen wordt vastgelegd.

- Toezicht (Uitvoering van de opdracht): Vaak worden publieke sector audits toegewezen aan een college van bedrijfsrevisoren (omwille van onafhankelijkheidsoverwegingen of omwille van het nagestreefde taalevenwicht) of wordt de opdracht uitgevoerd **in samenwerking met andere controleactoren**. In dergelijke gevallen zal voor de uitvoering van de opdracht het toezicht een belangrijk element vormen en dienen ter zake de nodige afspraken te worden gemaakt. Het is belangrijk dat de beleidslijnen en procedures van het kantoor de regels bepalen hoe hiermee dient te worden omgegaan.

128

ISQC 1 ET AUDIT DU SECTEUR PUBLIC

10.6. ISSAI 40: DE NORM VOOR KWALITEITSBEHEERSING VOOR DE REKENKAMERS (“SUPREME AUDIT INSTITUTIONS”)

123. Zoals blijkt uit de hoofdstukken twee tot negen, zijn de auditstandaarden voor de uitvoering van een audit essentieel dezelfde voor zowel de publieke sector (ISSAI) als de private sector (ISA).

De vergelijkbaarheid gaat echter eveneens op voor het systeem van kwaliteitsbeheersing, dat in hoofde van de uitvoerder van de controleopdracht geldt:

- Voor bedrijfsrevisoren geldt ISQC1 als kader voor de kwaliteitsbeheersing van het kantoor, ongeacht of het om een publieke sector of private sector audit gaat;
- Voor de Rekenkamers, in België het Rekenhof, geldt ISSAI 40 – “*Quality Control for SAIs*” als kader voor de kwaliteitsbeheersing.

ISSAI 40 maakt deel uit van het algemeen normerend kader dat geldt voor Rekenkamers (“*Prerequisites for the functioning of Supreme Audit Institutions*”), dat onder andere ook voorziet in een specifieke “*Code of Ethics*” (ISSAI 30). De volgende normen maken deel uit van dit kader:

- ISSAI 10 – *The Mexico Declaration on SAI Independence*
- ISSAI 11 – *Guidelines and Good Practices related to SAI independence*
- ISSAI 12 – *The value and benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*
- ISSAI 20 – *Principles of transparency and accountability*
- ISSAI 21 – *Principles of Transparency – Good Practices*
- ISSAI 30 – *Code of Ethics*
- ISSAI 40 – *Quality Control for SAIs*

ISSAI 40, die geldt als de norm voor kwaliteitsbeheersing voor de Rekenkamers, is echter volledig gebaseerd op de principes van ISQC1 en bevat overigens de zelfde zes thema’s inzake kwaliteitsbeheersing als ISQC1. Aangezien de principes van ISSAI 40 dus geheel consistent zijn met deze voorzien in ISQC1, zijn de vereisten binnen ISSAI 40 enigszins aangepast, zodat ze relevant zijn voor de Rekenkamers (“*Supreme Audit Institutions*”).

De tekst van ISSAI 40 is in die mate gestructureerd dat voor elk thema drie zaken aan bod komen:

- het ISQC1 basisprincipe;
- de vertaling van dit principe voor de “*Supreme Audit Institutions*”; en
- een aantal specifieke toepassingsgerichte leidraden voor de “*Supreme Audit Institutions*”.

Om deze reden is ISSAI 40 niet geheel identiek aan ISQC1 en geldt het als een specifiek kader voor de kwaliteitsbeheersing in hoofde van de Nationale Rekenkamers.

EPILOOG VAN DE VOORZITTER VAN HET IBR

EPILOGUE DU PRESIDENT DE L'IRE

D. KROES

Voorzitter IBR

Président IRE

TRANSPARANTIE EN DEUGDELIJK BESTUUR VOOR EEN MODERNE OVERHEID

De beginselen van deugdelijk bestuur, transparantie en kwaliteit van de financiële overzichten (en de voorschriften ter voorkoming van belangenconflicten) gelden des te meer voor overheden, onder meer omdat ze met geld van de burgers werken. Politici, overheid en belastingbetalers hebben behoefte aan transparantie en betrouwbare informatie. Juiste beslissingen vergen betrouwbare informatie.

Controle door een bedrijfsrevisor leidt tot meer vertrouwen van burgers, potentiële investeerders en andere stakeholders in de overheid en in het bijzonder in de door haar uitgegeven effecten.

132

EPILOGUE DU PRESIDENT DE L'IRE

RICHTLIJN 2011/85/EU

De Europese richtlijn 2011/85/EU vereist van de publieke overheden dat zij een betrouwbare boekhouding voeren en dat zij het voorwerp uitmaken van een doeltreffende interne controle en onafhankelijke audit. De Europese Unie kan zich geen onafhankelijke audit voorstellen zonder de tussenkomst van rekenkamers en bedrijfsrevisoren.

Een efficiënte samenwerking en een complementariteit tussen de diverse controleactoren, meer bepaald tussen de bedrijfsrevisoren en het Rekenhof, zonder afbreuk te doen aan ieders onafhankelijkheid, autonomie en specifieke verantwoordelijkheden, zou de beste aanpak vormen om aan de eisen van de richtlijn te voldoen. Het systeem van *single audit*, zoals uitgedacht in Vlaanderen, kan daarbij een inspiratiebron zijn.

Op 26 januari 2011 werden tussen het Rekenhof, Audit Vlaanderen en het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) samenwerkingsafspraken gemaakt voor de financiële audit van bepaalde entiteiten van de Vlaamse overheid. *Single audit* houdt één enkel auditmodel in voor een overheid, waarbij elk controleniveau voortbouwt op het voorgaande, met als doel de last voor de gecontroleerde te verminderen en de kwaliteit van de audit op te voeren, en dit zonder afbreuk te doen aan de onafhankelijkheid van de betrokken auditororganen.

Het IBR wil zijn diensten en deskundigheid aanbieden aan de publieke overheden, vooral voor wat betreft de attestering van de rekeningen van de lokale besturen.

WAAROM EEN BEDRIJFSREVISOR?

De dagelijkse werkzaamheden van de bedrijfsrevisor bestaan uit het evalueren van en het geven van zijn oordeel over de kwaliteit van (niet-)financiële informatie verstrekt door diverse actoren van het bedrijfsleven.

De bedrijfsrevisor heeft een unieke deskundigheid opgebouwd die hem in staat stelt om in alle onafhankelijkheid een oordeel te geven over de kwaliteit van (niet-)financiële informatie en haar betrouwbaarheid of over de wijze waarop zij werd opgesteld.

De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor is vastgelegd in artikel 14 van de gecoördineerde wet van 1953: *“Bij het vervullen van de hem toevertrouwde revisorale opdrachten handelt de bedrijfsrevisor in volledige onafhankelijkheid van de betrokken personen.”*

Terwijl traditionele financiële informatie gebaseerd is op wet- en regelgeving, is niet-financiële informatie evolutief en soms complex, maar ook van cruciaal belang voor de kwalitatieve beoordeling en voor het verkrijgen van een totaalbeeld van de prestaties van een entiteit. De ruime ervaring van de bedrijfsrevisor maakt van hem dé aangewezen partner om overheden te helpen bij het opzetten van systemen voor het uitwerken en verspreiden van relevante niet-financiële informatie die beantwoordt aan de verwachtingen van de economische actoren.

Deze economische actoren eisen vandaag meer en meer uitleg over de efficiëntie en adequate besteding van belastinggeld. Een performantie-audit helpt de overheden bij hun beleidsbeslissingen en wil ze beter en kostenefficiënter laten werken.

Performantie-audit komt neer op het verrichten van een onderzoek over het gezond beheer van een structuur, waarbij verwezen wordt naar de drie “E’s”:

- zuinigheid (*Economy*, ervoor zorgen dat de kosten laag blijven);
- efficiëntie (optimale resultaten behalen met de beschikbare middelen); en
- effectiviteit (de vooropgestelde doelstellingen bereiken).

Het betreft een bijkomende waarborg inzake het gebruik en de bestemming van zowel de financiële, materiële als menselijke middelen.

De ervaring van de bedrijfsrevisoren in de externe financiële audit kan eveneens, mits uiteraard bepaalde aanpassingen, worden overgezet naar een performantie-audit. In de overheidssector kunnen de bedrijfsrevisoren bijkomende diensten leveren ter ondersteuning van de reeds bestaande controle-instellingen, zoals het Rekenhof, zonder afbreuk te doen aan de wettelijke bevoegdheden van deze instellingen.

De bedrijfsrevisor hanteert internationaal erkende werkmethode die specifiek zijn aangepast aan de analyse van (niet-)financiële informatie. Dit waarborgt de kwaliteit van zijn tussenkomst. Zijn kwaliteitslabel is immers onderworpen aan de strenge eisen van een deontologische code en van normen voor de beroepsuitoefening.

De kwaliteit van zijn werkzaamheden wordt daarenboven gecontroleerd en bewaakt door de Commissies “Kwaliteitscontrole” en “Toezicht” van het IBR.

Door bij te dragen tot de transparantie van zowel de financiële informatie als van de zekerheid van zijn werkzaamheden, biedt de bedrijfsrevisor ook een waarborg en bescherming aan de gebruikers van deze informatie.

EEN VERPLICHTING DIE OOK IETS OPBRENGT

De tussenkomst van de bedrijfsrevisor zal ervoor zorgen dat openbare instellingen efficiënter en beter werken zodat er besparingen mogelijk zijn. De kosten van een controle zullen lager zijn dan de opbrengsten ervan. Ook zal de overheid aan betere financiële voorwaarden geld kunnen lenen.

OOG VOOR DE BIJZONDERHEDEN VAN DE OVERHEIDSSECTOR

De bedrijfsrevisor speelt vandaag al een cruciale rol in de controle en de verbetering van de werking van de overheidssector, meer bepaald door middel van het Rekendecreet van 8 juli 2011, zijn uitvoeringsbesluit van 7 september 2012 alsook in het Auditdecreet van 5 juli 2013. Het Rekendecreet voorziet namelijk in een uitgebreide opdracht van de bedrijfsrevisor die, naast de klassieke controle van de financiële overzichten, een verklaring geeft waarin een oordeel wordt gegeven of de uitvoering van de begroting en de aansluiting hiervan bij de jaarrekening, correct zijn opgesteld, alsook een specifieke certificering van de jaarlijkse ESR-rapportering. In Vlaamse entiteiten onder revisorale controle hanteren alle controleactoren de “Leidraad Interne Controle/Organisatiebeheersing” als gepast referentiekader voor de controle van het aangepaste karakter en de werking van de administratieve en boekhoudkundige organisatie. Wanneer de bedrijfsrevisor tekortkomingen op dit vlak vaststelt, vermeldt hij deze in *de management letter*.

Het IBR organiseert studiedagen en investeert in opleidingen en publicaties die specifiek gericht zijn op de overheidssector.

De nieuwe regels die Europa sinds september 2014 oplegt aan overheden (begrotingsevenwicht en investeringsuitgaven in de begroting) zijn een positieve ontwikkeling, maar gezien hun significante budgettaire impact dient de aanrekening ervan te gebeuren volgens een eenduidig referentiekader. Het is ongetwijfeld moeilijk voor een overheid om beslissingen te nemen wanneer referentiekaders wijzigen en bovendien de mogelijkheid bestaat van een retroactieve interpretatie van de spelregels. Dit neemt niet weg dat van België verwacht wordt dat de spelregels ter goeder trouw worden toegepast. De bedrijfsrevisoren kunnen hierin een rol spelen.

Overweging (3) van de aanhef van de richtlijn 2011/85/EU verduidelijkt: *“Een volledige en betrouwbare overheidsboekhouding (1) voor alle subsectoren van de overheid is een eerste vereiste voor de productie van hoogwaardige statistieken die tussen de lidstaten onderling vergelijkbaar zijn. Interne controle (2) moet handhaving van de bestaande regels in alle subsectoren van de overheid waarborgen. Onafhankelijke audits (3), uitgevoerd door openbare instellingen zoals rekenkamers of door particuliere auditorgenen, dienen de toepassing van de beste internationale praktijken te stimuleren.”*

Met de formulering “beste internationale praktijken” worden voornamelijk de internationale auditstandaarden ISA's en de ISSAI bedoeld. Dat er specifieke aandachtspunten zijn voor de “publieke sector” blijkt uit het feit dat de IFAC het nuttig geoordeeld heeft om in de ISA's een aantal voor de “publieke sector” specifieke paragrafen op te nemen. De ISSAI bevatten de ISA's aangevuld met een *Practice Note*.

Het ISSAI framework is uitgewerkt door INTOSAI (*the International Organisation of Supreme Audit Institutions*) met als doel een kwalitatief hoogstaand referentiekader voor de audit van de publieke sector ter beschikking te stellen van zijn leden en andere geïnteresseerden. Enerzijds is het duidelijk dat de ISSAI geen bindende kracht hebben voor de bedrijfsrevisoren. Anderzijds moet aan de ISSAI ten minste de waarde van *guidance* worden toegekend: de ISSAI zijn immers geënt op de ISA's en sluiten onmiddellijk aan bij de het referentiekader van de externe auditor. Tevens staan de identiteit van de initiatiefnemers en het *due process* dat aan de basis ligt van de ISSAI garant voor een adequaat kwaliteitsniveau.

De kwaliteit van het door INTOSAI geleverde werk wordt trouwens ook door IFAC onderkend, ten bewijze de verwijzing die ISA 200 maakt naar de publicaties van deze instelling.

135

GEEN VERBETERING ZONDER CONTROLE

In het algemeen zal een certificering van de financiële rapportering van sommige Belgische overheidsentiteiten, meer bepaald van lokale besturen, verzelfstandigde agentschappen en entiteiten, de betrouwbaarheid van de geconsolideerde rapportering van de gemeenschappen en gewesten en de federale staat verhogen. Dit zal de kans op onaangename budgettaire verrassingen verkleinen.

Het zal daarenboven het vertrouwen van de internationale overheden in de door de Belgische Staat gepubliceerde cijfers verder verhogen.

Enkel een analyse uitgevoerd door een onafhankelijke deskundige in financiële verslaggeving en audit en met toepassing van de internationale controlestandaarden zal dit doel kunnen bereiken. In België is deze cruciale taak van onafhankelijke deskundige enkel voor de bedrijfsrevisor weggelegd.

BESLUIT

Traditioneel wordt de toegevoegde waarde van de bedrijfsrevisor gesitueerd in de private en de non-profit sector. Door het evalueren en het geven van zijn oordeel over de kwaliteit van (niet-)financiële informatie, zorgt de bedrijfsrevisor voor meer vertrouwen.

Diezelfde beginselen van deugdelijk bestuur, transparantie en kwaliteit van de financiële overzichten gelden des te meer voor overheden, onder meer omdat ze met belastinggeld werken. Politici, overheden en belastingbetalers hebben behoefte aan transparantie en betrouwbare informatie. Juiste beslissingen zijn doorgaans gebaseerd op geverifieerde informatie en cijfers. De tussenkomst van de bedrijfsrevisor via een externe financiële audit biedt voor de overheden een kwaliteitswaarborg, helpt hen bij hun beleidsbeslissingen en laat hen middels een aanvullende, ondersteunende overwegend financieel georiënteerde performantie-audit toe om beter en kostenefficiënter te werken, zonder evenwel afbreuk te doen aan de wettelijke bevoegdheden van het Rekenhof.

UNE AUTORITE MODERNE A BESOIN DE TRANSPARENCE POUR AMELIORER SON EFFICIENCE ET SA GESTION

Les principes de bonne gestion, de transparence et de qualité des états financiers (ainsi que les règles visant à prévenir les conflits d'intérêts), issus de la « gouvernance d'entreprise », sont probablement encore plus pertinents pour les entités du secteur public, notamment parce qu'elles travaillent avec des deniers des citoyens. Politiciens, pouvoirs publics et contribuables ont besoin de transparence et d'informations fiables. Sans informations fiables, les bonnes décisions ne peuvent être prises.

Le contrôle par un réviseur d'entreprises a pour effet que la confiance des citoyens, des investisseurs potentiels et d'autres parties prenantes est renforcée dans les titres émis par les pouvoirs publics. Son audit limite grandement les risques de fraude et permet d'identifier les risques et les faiblesses.

DIRECTIVE 2011/85/UE

La directive européenne 2011/85/UE impose aux entités du secteur public de tenir une comptabilité fiable ainsi que de faire l'objet d'un contrôle interne efficace et d'un audit indépendant. L'Union européenne ne conçoit pas un audit indépendant sans l'implication des cours des comptes et des réviseurs d'entreprises.

Une collaboration efficiente et efficace ainsi qu'une complémentarité entre les différents acteurs de contrôle, notamment entre les réviseurs d'entreprises et la Cour des comptes, sans porter atteinte à l'indépendance, l'autonomie et les responsabilités spécifiques de chacun, constitueraient la meilleure approche pour répondre aux exigences de la directive.

Le système de l'audit unique (*single audit*) tel que conçu en Flandre peut servir de source d'inspiration. Des accords de coopération en matière d'audit financier de certaines entités de l'autorité flamande ont été conclus le 26 janvier 2011 entre la Cour des comptes, l'*Audit Vlaanderen* et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE). L'audit unique consiste en un seul modèle d'audit pour une autorité, sur lequel chaque niveau de contrôle se base afin de soulager la charge du contrôlé et d'augmenter la qualité de l'audit, et ce, sans porter atteinte à l'indépendance des organes d'audit concernés.

L'IRE souhaite apporter ses services et son expertise aux entités du secteur public, notamment en matière de certification des pouvoirs locaux.

POURQUOI UN REVISEUR D'ENTREPRISES ?

Le travail quotidien du réviseur d'entreprises consiste à évaluer et à émettre un avis sur la qualité d'informations financières ou non financières fournies par divers acteurs du monde économique.

Le réviseur d'entreprises a développé une expertise unique lui permettant d'émettre, en toute indépendance, un avis sur la qualité d'informations financières ou non financières, sur leur fiabilité et sur la façon dont elles ont été préparées.

L'indépendance du réviseur d'entreprises est consacrée à l'article 14 de la loi coordonnée de 1953: « *Le réviseur d'entreprises s'acquitte en toute indépendance par rapport aux personnes concernées des missions révisorales qui lui sont confiées* ».

Alors que l'information financière traditionnelle est basée sur des dispositions légales et réglementaires, l'information non financière est innovante, parfois complexe, mais néanmoins essentielle pour l'évaluation qualitative et pour donner une vue globale de la performance d'une entité. L'expérience étendue du réviseur d'entreprises fait de lui un partenaire par excellence pour aider les entités publiques à mettre en place des systèmes visant à développer et à diffuser des informations non financières pertinentes et répondant aux attentes des acteurs économiques.

Ces acteurs économiques exigent de plus en plus d'informations sur l'efficacité et l'affectation adéquate des recettes fiscales. Un audit de performance peut aiguiller les entités publiques lors de la prise de décision de gestion et rationaliser les coûts afin d'améliorer le fonctionnement de ces entités.

L'audit de performance revient à effectuer l'analyse de la saine gestion d'une structure, ce qui fait référence aux trois « E » :

- économie (veiller à ce que les coûts restent faibles) ;
- efficacité (obtenir le maximum de résultats ou les meilleures résultats à partir des ressources disponibles) ; et
- efficacité (réaliser les finalités et les objectifs stipulés).

Il s'agit d'une garantie supplémentaire quant à l'usage et l'affectation des moyens non seulement financiers mais également matériels et humains.

L'expérience des réviseurs d'entreprises dans l'audit financier externe peut également, moyennant certaines adaptations, être transposée à l'audit de performance. Dans le secteur public, les réviseurs d'entreprises peuvent fournir des services complémentaires en vue de soutenir les organismes de contrôle existants, tels que la Cour des comptes, sans préjudice de leurs compétences légales.

Le réviseur d'entreprises utilise des méthodes de travail internationalement reconnues et spécifiquement adaptées à l'analyse d'informations financières et non financières, ce qui constitue une garantie de qualité du travail accompli. Ce label qualité est en effet soumis aux exigences sévères d'un code de déontologie ainsi que de normes d'exercices professionnel.

Cette qualité du travail accompli est en outre contrôlée et surveillée par les Commissions « Contrôle de qualité » et « Surveillance » de l'IRE.

Participant à la transparence tant de l'information financière que des travaux effectués et de l'assurance fournie, il apporte également garantie et protection aux utilisateurs de cette information.

UNE OBLIGATION QUI RAPPORTE

Dans le secteur public, l'intervention du réviseur d'entreprises permettra aux institutions publiques de travailler de façon plus efficace et plus qualitative, générant ainsi des économies. Les coûts d'une révision seront moins élevés que les gains générés par celle-ci. En plus, les autorités publiques peuvent emprunter de l'argent à des meilleures conditions financières.

UNE SENSIBILITE AUX SPECIFICITES DU SECTEUR PUBLIC

Le réviseur d'entreprises est déjà un acteur clé dans la chaîne de contrôle et d'amélioration du fonctionnement du secteur public, notamment par le biais du décret flamand des comptes (*Rekendecreet*) du 8 juillet 2011 et de son arrêté d'exécution du 7 septembre 2012 ainsi que par le décret flamand de l'audit du 5 juillet 2013. Le décret confie en effet une mission étendue au réviseur d'entreprises qui établit, en plus du contrôle classique des états financiers, une déclaration dans laquelle est évalué l'établissement correct de l'exécution du budget et de l'alignement de celui-ci sur les comptes annuels ainsi qu'une certification spécifique du *reporting* annuel SEC.

L'IRE mène différentes actions telles que l'organisation de journées d'études consacrées au secteur public ainsi que l'investissement dans des formations et dans des publications axées sur le secteur public.

Les nouvelles règles imposées depuis septembre par l'Europe aux autorités publiques (équilibre du budget et intégration des dépenses d'investissement dans le budget) représentent une évolution positive mais, compte tenu de leur impact budgétaire, il convient de les répercuter selon un cadre référentiel uniforme. Il n'est de toute évidence pas aisé pour les pouvoirs publics de prendre des décisions lorsque des cadres référentiels changent, sans parler de la possibilité d'interpréter de façon rétroactive les règles à suivre. Il n'en demeure pas moins que la Belgique est censée appliquer ces règles de bonne foi. Les réviseurs d'entreprises peuvent y jouer un rôle.

Le troisième considérant du préambule de la directive 201/85/UE précise: « *L'application de pratiques de comptabilité publique exhaustives et fiables dans tous les sous-secteurs des administrations publiques est une condition préalable à la production de statistiques de grande qualité qui soient comparables d'un Etat membre à l'autre. Le contrôle interne devrait assurer que les règles existantes sont mises en œuvre dans l'ensemble des sous-secteurs de l'administration publique. Des audits indépendants menés par des institutions publiques telles que les cours des comptes ou des organismes d'audit privés, devraient encourager les meilleures pratiques internationales.* ».

Par « meilleures pratiques internationales », l'on vise principalement les normes internationales d'audit ISA et ISSAI. Qu'il y ait des points d'attention spécifiques au « secteur public » semble résulter du fait que l'IFAC a jugé utile d'incorporer dans les normes ISA des paragraphes spécifiques au secteur public. Les normes ISSAI contiennent les normes ISA, complétées par une *Practice Note*.

Le cadre ISSAI a été élaboré par l'INTOSAI (*the International Organisation of Supreme Audit Institutions*), avec comme objectif de mettre un cadre de référence hautement qualitatif, pour l'audit du secteur public, à la disposition de ses membres et d'autres personnes intéressées. D'une part, il est évident que les normes ISSAI ne sont pas contraignantes pour les réviseurs d'entreprises. D'autre part, ces normes doivent se voir attribuer au moins la valeur de *guidance* : les normes ISSAI sont en effet fondées sur les normes ISA et sont de ce fait conformes au cadre de référence de l'auditeur externe. De même, l'identité des initiateurs ainsi que le *due process* à la base de normes ISSAI sont les garants d'un niveau de qualité adéquat.

La qualité du travail fourni par INTOSAI est d'ailleurs reconnue par l'IFAC, dont la référence dans l'ISA 200 des publications de cette institution en est la preuve.

139

CE QUI NE SE CONTROLE PAS, NE S'AMELIORE PAS

D'une manière générale, une certification du *reporting* financier des sous-secteurs belges, notamment des administrations locales, des agences et d'autres entités autonomes contribuera à augmenter la fiabilité de *reporting* consolidé des communautés, des régions et de l'Etat fédéral. Cela contribuera également à réduire le risque de surprises budgétaires inopportunes.

En outre, le *reporting* financier augmentera davantage la confiance des instances internationales dans les chiffres publiés par l'Etat belge.

Seule l'analyse par un expert indépendant en matière de reporting financier et d'audit, effectuée conformément aux normes d'audit internationalement reconnues, permettra d'atteindre cet objectif. Le réviseur d'entreprises est en l'occurrence cet expert indépendant.

CONCLUSIONS

La valeur ajoutée du réviseur d'entreprises si situé habituellement dans le secteur privé et non marchand. En évaluant la qualité des informations (non) financières et en exprimant une opinion sur celle-ci, le réviseur d'entreprises assure une plus grande confiance.

Les mêmes principes de gouvernance d'entreprise, de transparence et de qualité des états financiers valent d'autant plus pour les administrations publiques dans la mesure où elles travaillent avec l'argent des contribuables. Les politiques, les administrations publiques et les contribuables ont besoin de transparence et d'informations fiables. Les bonnes décisions sont généralement fondées sur des informations et des chiffres qui ont fait l'objet d'une vérification. L'intervention du réviseur d'entreprises par un audit financier externe représente un gage de qualité pour les administrations publiques, les aide dans leur prise de décisions de gestion et leur permet, grâce à un audit de performance complémentaire à orientation essentiellement financière, d'améliorer leurs procédures et d'en réduire le coût, tout en respectant les compétences légales de la Cour des comptes.

