

NIEUWE ISA 610: EXTERNE ACCOUNTANT EN INTERNE AUDIT

Volgende stap in samenwerking

De nieuwe ISA 610 Standaard biedt meer duidelijkheid over wanneer en hoe externe accountants gebruik kunnen maken van de interne auditfunctie. Helaas zijn er nog geen richtlijnen voor 'directe ondersteuning'.

TEKST: BAS WAKKERMAN* | BEELD: CORBIS

De afgelopen jaren werd de vraag in hoeverre externe accountants gebruik kunnen maken van de interne auditfunctie steeds actueler. Deze ontwikkeling staat niet los van de financiële crisis en de daaruit volgende recessie. Nu de resultaten onder druk staan, willen organisaties hun control(e)kosten optimaliseren en de capaciteit voor control(e) zo goed mogelijk inzetten. Bij de keuze voor een nieuwe accountant constateren wij dan ook steeds meer aandacht voor de samenwerking met de interne auditfunctie bij de accountantscontrole. In de praktijk leidde dat tot:

- Toenemende samenwerking tussen de externe accountant en de interne auditfunctie, vooral in de financiële sector en bij grote organisaties.
- Meer gebruik van de kennis en ervaring van de interne auditfunctie op het gebied van risicomanagement en interne beheersing ('GRC') bij de jaarrekeningcontrole door de externe accountant.

Deze trends riepen de vraag op in hoeverre ook directe ondersteuning (*direct assistance*) door de interne auditfunctie bij de jaarrekeningcontrole is toegestaan. Bij directe ondersteuning werken de interne auditfunctie en de externe accountant in de praktijk in teamverband samen. De externe accountant dient in dat geval voldoende waarborgen voor kwaliteit en eigen oordeelsvorming in te bouwen om zijn onafhankelijke positie te kunnen handhaven.

Een samenwerkingsverband tussen de accountants-



Zie ook
Accountant.nl/
Vaktechniek

'HET THEMA DIRECTE ONDER-
STEUNING IS ALS EEN HETE
AARDAPPEL VOORUIT GESCHOVEN.'



“PROFESSIONELE ZORGVULDIGHEID’ IS VERVANGEN DOOR DE EIS DAT DE INTERNE AUDITFUNCTIE EEN *SYSTEMATIC AND DISCIPLINED APPROACH, INCLUDING QUALITY CONTROL* HANTEERT.’

functie en de interne audit is niet onomstreden. Zo ontstond er in 2009 nog grote ophef toen KPMG in 2009 bij Rentokil in Engeland beide functies ging vervullen.

DIRECTE ONDERSTEUNING VOORUITGESCHOVEN

De grote vraag was hoe de International Audit & Assurance Standards Board (IAASB) op dit debat zou reageren. Na de vorige aanpassing in 2008 in het kader van het ISA Clarity-project, deed de organisatie dat in juli 2010 met een concept voor een nieuwe ISA 610 Standaard. In dat concept doorbrak de IAASB de bestaande onduidelijkheid over directe ondersteuning. Maar volgens critici lag de nadruk hierbij te veel op een ‘verplichte’ samenwerking tussen de externe accountant en de interne auditfunctie, onder meer in de vorm van directe ondersteuning. De onafhankelijkheid van de externe accountant kon hierdoor in het geding komen, vooral omdat deze zelfstandig verantwoordelijk is en blijft voor zijn oordeelsvorming. Naar aanleiding van alle reacties zocht de IAASB afstemming met de Internal Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), die momenteel de Code of Ethics for Professional Accountants ontwikkelt. De discussie spitste zich daarbij toe op de definitie van het *engagement team* en de samenstelling daarvan. Hoewel een definitieve definitie nog op zich laat wachten, was het oordeel van de IESBA in een exposure draft van februari 2012 duidelijk: internal auditmedewerkers horen

niet thuis in het engagement team.

Ook dit bracht weer een golf van reacties teweeg. Tot eind mei 2012 kreeg de IESBA er meer dan veertig binnen over het al dan niet toestaan van directe ondersteuning, variërend van positief (bijvoorbeeld IIA) tot negatief (bijvoorbeeld AFM). De IESBA komt naar verwachting pas in 2013 met de definitieve definitie.

De IAASB wilde daar echter niet op wachten en besloot het onderwerp directe ondersteuning dan maar wederom niet op te nemen in de gewijzigde Standaard 610 ‘Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditors’ die in maart dit jaar werd vastgelegd. Ook de huidige (oude) Standaard 610 sluit directe ondersteuning uit: “Deze standaard behandelt niet de gevallen waarin individuele internal auditors de externe accountant direct behulpzaam zijn bij de uitvoering van controlewerkzaamheden.”

SAMENWERKING MET DE INTERNE AUDITFUNCTIE: JA, TENZIJ ...

Omdat het thema directe ondersteuning als een hete aardappel vooruit is geschoven, biedt de nieuwe ISA 610 die voor alle controles van jaarrekeningen eindigend vanaf 15 december 2013 geldt, weinig schokkende veranderingen. Enkele onderdelen zijn wel aangescherpt. Waar de nieuwe standaard de samenwerking tussen de externe accountant en de interne auditfunctie nadrukkelijker stimuleert, stelt hij daarbij ook strengere voorwaarden aan beide partijen.

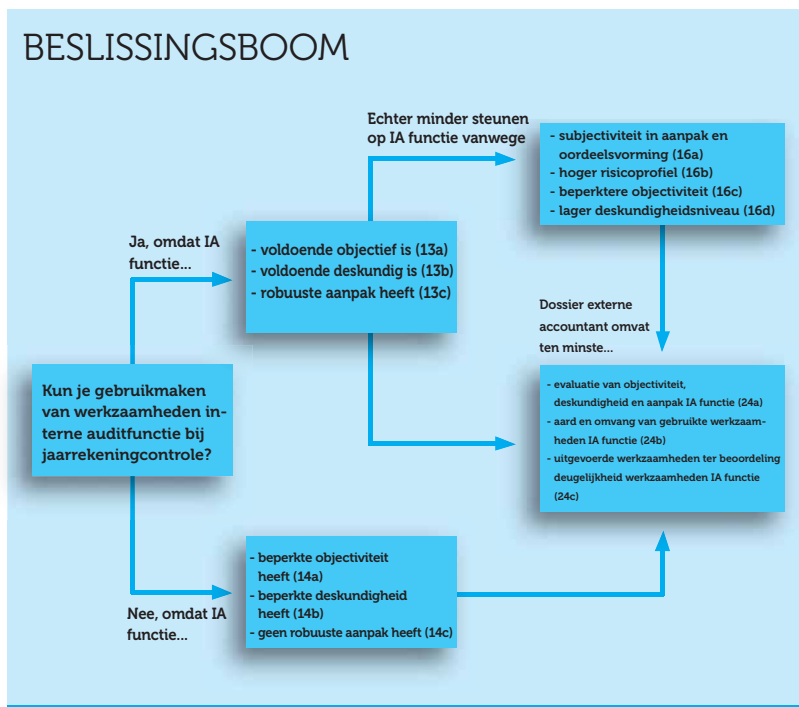
Het figuur ‘Beslissingsboom’ vat de belangrijkste stappen en overwegingen uit de nieuwe standaard samen in de vorm van een beslissingsboom. Kernvraag is of de externe accountant bij de jaarrekeningcontrole gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. Vervolgens moet de mate van samenwerking c.q. het gebruik maken van de interne auditfunctie worden bepaald. De antwoorden op beide vragen moet men motiveren en vastleggen in het controledossier.

Vergelijkbaar met de huidige standaard draait het in artikel 13 van de nieuwe ISA 610 om de vraag of de interne auditfunctie voldoende objectief en deskundig is. De tot nu toe nog voorgeschreven professionele zorgvuldigheid is echter vervangen door de eis dat de interne auditfunctie een *systematic and disciplined approach, including quality control hanteert* (door ons in het schema enigszins vrij vertaald als ‘robuuste aanpak’). Als niet aan deze voorwaarden is voldaan, kan de externe accountant geen gebruikmaken van de interne auditfunctie bij de jaarrekeningcontrole. Dit geldt uiteraard ook als de interne auditfunctie geen *assurance* gerelateerde werkzaamheden uitvoert maar de nadruk op *consulting activities* ligt.



'ER STAAT NADRUKKELIJK DAT EIGEN ACTIE ONDERDEEL UITMAAKT VAN DE REVIEW- EN/OF CONTROLEWERKZAAMHEDEN DOOR DE EXTERNE ACCOUNTANT.'

BESLISSINGSBOOM



REVIEW ÉN EIGEN ACTIE VEREIST

Hoewel de nieuwe standaard grotere samenwerking beoogt, beschrijft artikel 16 ook nadrukkelijk wanneer dit niet mogelijk is. Vooral bij meer *judgemental* onderdelen van de controle, bevindingen of verantwoording (bijvoorbeeld *soft controls* of 'zachte cijfers') ligt de eigen onafhankelijke oordeelsvorming door de externe accountant meer voor de hand. Dit betekent in de praktijk dat de externe accountant zelf meer controlewerkzaamheden ('eigen actie') uitvoert. Dit sluit grotendeels aan bij artikel 10 in de huidige standaard. Het grote verschil is dat de nieuwe standaard explicieter aangeeft staat wanneer deze 'eigen actie' noodzakelijk is en wanneer de externe accountant wél op de interne auditfunctie kan steunen.

Ook de artikelen over het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie (artikelen 19 tot en met 23) zijn explicieter en directiever. Er staat nadrukkelijk dat eigen actie (*reperformance*) onderdeel uitmaakt van de review- en/of controlewerkzaamheden door de externe accountant.

In het verlengde hiervan zijn ook de documentatie-eisen aangescherpt. Het controledossier moet duidelijk maken hoe de externe accountant zich een oordeel heeft gevormd over de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit volgende bevindingen van de interne auditfunctie. Hoewel specifieke voorschriften ontbreken, verwachten wij dat het controledossier meer dan nu inzicht zal bieden in de samenwerkingsrelatie tussen de externe accountant en de interne auditfunctie.

EFFICIËNTER EN EFFECTIEVER

De nieuwe standaard schept dus meer duidelijkheid over de samenwerkingsrelatie tussen de externe accountant en de interne auditfunctie. Daarmee sluit ISA 610 goed aan op de huidige ontwikkelingen in ons vakgebied, zoals de toegenomen aandacht vanuit regelgevers en toezichhouders voor transparantie en eigen verantwoordelijkheid van de externe accountant.

Het blijft echter jammer dat het onderwerp directe ondersteuning vooruit is geschoven. In de praktijk bestaat er een duidelijke behoefte om een volgende stap te zetten in de samenwerking tussen de interne auditfunctie en de externe accountant. Bij het 'samen doen' van de audit in plaats van op basis van een review kunnen de werkzaamheden namelijk veel beter op elkaar worden afgestemd, waardoor overlap wordt geminimaliseerd. Praktische voorbeelden zijn het uitvoeren van een gemeenschappelijke risicoanalyse, gezamenlijke audits en het uitbrengen van gecombineerde auditrapportages. Ook komen de competenties van de interne auditfunctie en de externe accountant nog beter tot hun recht, bijvoorbeeld doordat de organisatiekennis van de interne auditor wordt aangevuld met de financial auditaanpak van de externe accountant. Dit leidt uiteindelijk tot kostenbesparingen en een verbeterde interne beheersing van de desbetreffende organisatie, kortom een efficiëntere én effectievere audit.

MEER DAN VOORPORTAAL

Omdat ook de markt belangrijke voordelen ziet in deze samenwerkingsvariant, zou het goed zijn als de IAASB zich over deze vorm van auditsamenwerking uitspreekt. Net zoals ISA 610 voorwaarden stelt aan de samenwerking tussen de interne auditfunctie en de externe accountant, kan de IAASB in de volgende herziening van de standaard directe ondersteuning aan strenge voorwaarden verbinden. Daarbij kan worden verzekerd dat de externe accountant vanuit zijn onafhankelijke regierol voldoende objectiviteit, kwaliteit en professionaliteit behoudt.

Overigens is het belangrijk te constateren dat de interne auditfunctie meer is dan het voorportaal van de externe accountant. Deze interne functie dient in ieder geval voldoende capaciteit en flexibiliteit te behouden voor haar totale auditagenda, die normaliter veel breder is dan het op structurele wijze uitvoeren van financial auditwerkzaamheden voor de jaarrekening. □

Noot

* Bas Wakkerman is directeur Internal audit services bij PwC.