

Voorstel van nieuwe controlenorm (9.) “Bevestigingen van de leiding van de entiteit”¹

1. Inleiding

1.1. In paragraaf **2.5.4.** van de Algemene controlenormen wordt als bewijskrachtig gegeven beschouwd de «bevestigingen door de leiding». Overigens wordt in het Wetboek van vennootschappen duidelijk het recht van de commissaris erkend om het bestuursorgaan en de verantwoordelijken van de vennootschap te verzoeken om de voor zijn controle vereiste ophelderingen en inlichtingen te verkrijgen. Paragraaf **2.5.5.** van de Algemene controlenormen stelt duidelijk dat de bedrijfsrevisor de leiding van de gecontroleerde entiteit dient te verzoeken om de schriftelijke bevestigingen die vereist zijn alsmede om de bevestigingen die hij als noodzakelijk of aangewezen beschouwt. Tot de bevestigingen die vereist zijn behoren de bevestigingen met betrekking tot de volgende aangelegenheden (in bijlage bij deze norm wordt een voorbeeld gegeven van deze bevestigingen):

1. verantwoordelijkheid voor het opstellen en de getrouwe weergave van de (geconsolideerde) jaarrekening;
2. verantwoordelijkheid voor de opzet en implementatie van een interne controle;
3. niet gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang in de (geconsolideerde) jaarrekening;
4. inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang;
5. mededeling aan de commissaris van alle feiten met betrekking tot fraude of vermoede fraude in de entiteit;
6. mededeling aan de commissaris van elke aantijging van fraude of vermoede fraude in de entiteit;
7. mededeling aan de commissaris van gevallen van niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving;
8. redelijkheid van alle belangrijke veronderstellingen met betrekking tot waarderingen tegen reële waarde en de toelichtingen daarop;
9. geschiktheid en consistentie in de toepassing van de waarderingsmethoden gehanteerd bij het bepalen van reële waarde;

1 Deze controlenorm is gebaseerd op de controleaanbeveling goedgekeurd door de Raad op 6 juni 1997, die het voorwerp heeft uitgemaakt van een advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 20 maart 1997. De wijzigingen zijn in onderhavig document in *track changes* aangeduid.

10. volledigheid van de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
11. het geven van inzage aan de commissaris in de boekhouding en in andere voor de controle relevante informatie;
12. mededeling aan de commissaris van alle voornemens of intenties met een invloed van materieel belang op de boekwaarde of op de rubricering van activa en passiva;
13. juiste vastlegging en adequate toelichtingen van transacties;
14. geldige titel voor de activa en toelichtingen over zakelijke en andere rechten;
15. gevallen van niet naleven van contractuele bepalingen en door regelgevende autoriteiten gestelde eisen;
16. correctie van de vergelijkende cijfers;
17. volledigheid van de verstrekte informatie inzake de identificatie van verbonden partijen;
18. geschiktheid van de verstrekte informatie inzake de identificatie van verbonden partijen;
19. wetgeving inzake de strijd tegen het witwassen;
20. communicatie aan de commissaris van informatie betreffende gevallen van belangenconflicten.

Deze controlenorm verduidelijkt hoe van de leiding ontvangen bevestigingen als bewijskrachtig gegeven kunnen worden gebruikt, welke procedures moeten worden ten uitvoer gelegd om die bevestigingen te evalueren en te documenteren en welke houding de revisor moet aannemen indien de leiding weigert de gevraagde bevestigingen te verstrekken.

*1.2. Overeenkomstig de internationale praktijk moet de revisor het bewijs bekomen dat de leiding van de entiteit haar verantwoordelijkheid voor de getrouwe weergave van de financiële overzichten, opgesteld volgens algemeen aanvaarde normen, erkent en dat het daartoe bevoegde bestuursorgaan inderdaad die financiële overzichten heeft vastgesteld. De revisor zal nagaan dat de (geconsolideerde) jaarrekening wel degelijk overeenkomstig de wettelijke vormvereisten werd vastgesteld, en zal daartoe kennis nemen van de notulen van de vergadering van het bestuursorgaan dat deze beslissing heeft genomen. Indien dit niet het geval is kan de revisor, overeenkomstig paragraaf **3.15**. van de Algemene controlenormen, de (geconsolideerde) jaarrekening niet certificeren.*

1.3. Onder bevestigingen van de leiding van de entiteit wordt verstaan elke mondelinge of schriftelijke bevestiging die wordt bekomen bij de leiding.

1.3.1. Onder de mondelinge bevestigingen onderscheiden we :

- a) de bevestigingen die de revisor in een verslag over een onderhoud heeft genotuleerd;
- b) van de bevestigingen die de revisor in een schrijven aan zijn gesprekspartner bevestigt, zonder om uitdrukkelijke bevestiging te verzoeken, wat het risico op misverstanden tussen de revisor en de leiding van de entiteit kan beperken.

1.3.2. De bewijskracht van schriftelijke bevestigingen is veel groter dan deze van mondelinge bevestigingen. Schriftelijke bevestigingen kunnen de vorm aannemen van:

- a) een bevestigingsbrief die de leiding van de entiteit ondertekent;
- b) een brief waarin de revisor bevestigt hoe hij de bevestigingen van de leiding heeft begrepen, en waarover de leiding zich schriftelijk akkoord verklaart;
- c) de notulen van de vergaderingen van het bestuursorgaan, van het directiecomité of van een gelijkwaardig orgaan evenals de ondertekende kopie van de (geconsolideerde) jaarrekening of van een verslag van bovenvermelde organen.

2. De bevestigingen van de leiding als bewijskrachtig materiaal

2.1. De bevestigingen van de leiding zijn ondergeschikt bewijskrachtig materiaal. De revisor dient van de leiding van de entiteit schriftelijke bevestigingen te verkrijgen over de feiten en de omstandigheden die voor de (geconsolideerde) jaarrekening van materieel belang zijn en waarvan in redelijkheid niet kan worden verwacht dat hieromtrent ander voldoende en geschikt bewijskrachtig materiaal beschikbaar is.

De bevestigingen van de leiding van de entiteit kunnen niet in de plaats worden gesteld van andere gegevens waarvan de revisor redelijkerwijs mag aannemen dat die beschikbaar zijn. Zo zullen bijvoorbeeld de bevestigingen van de leiding van de entiteit niet als bewijskrachtig materiaal worden beschouwd wanneer het gaat om de bevestiging van een banksaldo, de eigendom van een goed, of een aan- of verkoopprijs.

2.2. Schriftelijke bevestigingen genieten de voorkeur boven het notuleren door de revisor van een gesprek. Indien de revisor kan verwachten dat hij bewijskrachtige gegevens vindt die meer gewicht hebben dan mondelinge of zelfs schriftelijke bevestigingen, moet hij dat bewijskrachtig materiaal bekomen. Indien hij dit niet kan bekomen, of omdat hij geen toegang heeft tot de informatie of om een andere reden, kan hij geen genoegen nemen met bevestigingen die worden afgelegd. Hij moet dan de gevolgen van de beperkte toegang tot de informatie wat de voortzetting van zijn opdracht betreft afwegen en, in voorkomend geval, ook met betrekking tot de inhoud van zijn verslag.

2.3. Gebruikelijk zullen de vragen tot bevestiging worden gebundeld in wat algemeen als

bevestigingsbrief van de leiding wordt omschreven.

Ter informatie werd in bijlage een voorbeeld van bevestigingsbrief opgenomen ; deze illustreert hoe de tekst met betrekking tot de aangelegenheden vermeld in paragraaf 1.1. kan worden opgesteld (*cf. supra*).

De bedrijfsrevisor beoordeelt in functie van de omstandigheden welke bijkomende specifieke bevestigingen noodzakelijk of aangewezen zijn. Het verdient aanbeveling de bijkomende specifieke bevestigingen van de leiding van de entiteit te beperken tot die onderwerpen die afzonderlijk of globaal beschouwd belangrijk zijn voor de (geconsolideerde) jaarrekening.

Voor een aantal rubrieken zal de revisor indien nodig ten behoeve van de leiding uiteenzetten wat hij als belangrijk beschouwt.

2.4. In de loop van de controle verstrekt de leiding van de entiteit een groot aantal bevestigingen, al dan niet op vraag van de revisor. Wanneer deze bevestigingen betrekking hebben op voor de (geconsolideerde) jaarrekening belangrijke informatie, moet de revisor:

- nagaan of diegenen die bevestigingen verstrekken, beschouwd kunnen worden als goed ingelicht betreffende de bedoelde aangelegenheden;
- binnen of buiten de entiteit bewijskrachtige gegevens verzamelen die deze bevestigingen bevestigen;
- beoordelen of de informatie die de leiding van de entiteit meedeelt als redelijk kan worden beschouwd en als samenhangend met de elders bekomen informatie.

2.5. In een aantal gevallen kan een bevestiging van de leiding van de entiteit het enige bewijskrachtig materiaal zijn dat de revisor redelijkerwijze mag verwachten te bekomen. Zo hoeft de revisor er zich niet noodzakelijk aan te verwachten dat andere bewijskrachtige gegevens de bedoeling van de leiding kunnen onderbouwen, bijvoorbeeld de bedoeling om een deelneming in portefeuille te houden of die van de hand te doen, of de bedoeling om een bedrijfstak van de entiteit stop te zetten.

Indien de bevestiging door de leiding het enige beschikbare bewijskrachtig stuk is, dan moet de revisor de gevolgen beoordelen van deze toestand op de inhoud van zijn verslag.

2.6. Indien de bevestigingen van de leiding van de entiteit strijdig zijn met ander bewijskrachtig materiaal, moet de revisor rekening houden met de omstandigheden en, indien nodig, na hierover met de leiding een onderhoud te hebben gehad, de betrouwbaarheid van de andere door de leiding gedane bevestigingen in vraag stellen.

3. Documentatie van de van de leiding van de entiteit bekomen bevestigingen

3.1. In zijn werkdocumenten bewaart de revisor een spoor van de bevestigingen die hij van de leiding van de entiteit heeft bekomen en die hij als bewijskrachtig materiaal wil aanwenden, ongeacht of het om mondelinge dan wel om schriftelijke bevestigingen gaat.

3.2. De bevestigingsbrief is gewoonlijk gedateerd op een datum die niet ver ligt van de datum van het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening. In een aantal gevallen die betrekking hebben op bijzondere verrichtingen, kan ook in de loop van de opdracht een afzonderlijke brief worden bekomen.

3.3. De bevestigingsbrief van de leiding van de entiteit moet ondertekend worden door de leden van de leiding op het hoogste niveau van de entiteit, met inbegrip van het financieel beleid (gewoonlijk zijn dat de afgevaardigd bestuurder of de algemeen directeur en de financieel directeur), rekening houdend met hun kennis van de feiten en hun gezag. Het is in bepaalde gevallen ook mogelijk dat de revisor een brief wenst te bekomen die door een ander relevant persoon (or orgaan).

4. Invloed van de weigering om een bevestigingsbrief te tekenen

4.1. Wanneer de leiding van de entiteit weigert een informatie schriftelijk te bevestigen, moet de revisor de redenen voor deze weigering onderzoeken. In voorkomend geval kan hij de betrokken personen herinneren aan hun wettelijke verplichtingen die voortvloeien uit artikel 137 van het Wetboek van vennootschappen en indien nodig verwijzen naar de sanctie die is bepaald t.a.v. diegenen die weigeren de inlichtingen te verstrekken die ze moeten geven (art. 170, eerste lid, 2° W. Venn.). Indien hij het gepast oordeelt, zal hij de voorzitter van het bestuursorgaan hiervan op de hoogte brengen.

4.2. Wanneer de leiding weigert om de vereiste inlichtingen te bevestigen, dan moet de revisor dit feit vermelden in zijn verslag in overeenstemming met de bepaling van artikel 144, 2° van het Wetboek van vennootschappen. Verder zal deze situatie een beperking in de uitvoering van zijn controle met zich meebrengen, wat de revisor moet brengen tot het opnemen van een voorbehoud in zijn verslag of een onthoudende verklaring (*cf.* Algemene controlenormen, paragrafen 3.3.5. en 3.9.1.). Wanneer de leiding weigert om de door de revisor als noodzakelijk of als aangewezen beschouwde bijkomende specifieke inlichtingen schriftelijk te bevestigen, dan zal de revisor overwegen of deze situatie een beperking in de uitvoering van zijn controle met zich meebrengt.
