

## MEDEDELING AAN DE BEDRIJFSREVISOREN

De Voorzitter

Correspondent  
[sg@ibr-ire.be](mailto:sg@ibr-ire.be)

Onze referte  
LV

Uw referte

Datum  
22 januari 2010

Geachte Confrater,

**Betreft: Uitoefening van het commissarismaandaat in erkende ngo's voor ontwikkelingssamenwerking**

### 1. Inleiding

Onderhavige mededeling van de Raad van het IBR heeft ten doel verschillende aspecten met betrekking tot de uitoefening van het commissarismaandaat in erkende ngo's voor ontwikkelingssamenwerking (hierna ngo's) overeenkomstig de nieuwe Belgische reglementeringen, toe te lichten.

### 2. Voorafgaande bemerking over de rechtsvorm van niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties

Artikel 2, 1° van het koninklijk besluit van 14 december 2005 betreffende de erkenning van niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties bepaalt dat om erkend te worden, de ngo's moeten opgericht zijn hetzij overeenkomstig de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, hetzij in de vorm van een vennootschap met sociaal oogmerk.

Thans hebben alle erkende Belgische ngo's ervoor gekozen om de vorm aan te nemen van een vereniging. Onderhavige Mededeling werd bijgevolg hoofdzakelijk opgesteld in het licht van de opdrachten toevertrouwd aan bedrijfsrevisoren in ngo's opgericht in de vorm van een vereniging.



### **3. Herinnering aan de Belgische reglementering van toepassing op ngo's**

De belangrijkste Belgische reglementeringen van toepassing op ngo's zijn:

- de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen;
- het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen;
- het koninklijk besluit van 14 december 2005 betreffende de erkenning van niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties;
- het koninklijk besluit van 24 september 2006 betreffende de subsidiëring van programma's en projecten voorgelegd door de erkende niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties;
- het ministerieel besluit van 30 mei 2007 houdende uitvoering van het koninklijk besluit van 24 september 2006 betreffende de subsidiëring van programma's en projecten voorgelegd door de erkende niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties.

Overeenkomstig artikel 2, 8° van het koninklijk besluit van 14 december 2005, kan een ngo slechts worden erkend indien zij beschikt "*over een transparante boekhouding, overeenkomstig met het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen*". Bijgevolg zullen de erkende ngo's – zelfs de kleine – nooit genoeg kunnen nemen met een vereenvoudigde boekhouding in de zin van het koninklijk besluit van 26 juni 2003.

Wat de door de Directie-Generaal Ontwikkelingssamenwerking (hierna DGOS) gesubsidieerde ngo's betreft, moet er ook rekening worden gehouden met de volgende administratieve documenten<sup>1</sup>:

- voor de programma's die gesubsidieerd worden krachtens het K.B. van 24 september 2006: de Richtlijn van DGOS voor de boekhoudkundige en financiële aspecten van *programma's*, opgenomen als bijlage bij elk ministerieel besluit betreffende de toekenning van financiering voor een "ngo meerjaren-programma";

./..

---

<sup>1</sup> Beschikbaar op de volgende websites:

[http://www.ibr-ire.be/ned/vorming\\_studiedagen\\_archief.aspx?item=6427](http://www.ibr-ire.be/ned/vorming_studiedagen_archief.aspx?item=6427)  
<http://www.acodev.be/spip.php?article452>.

- voor de projecten die gesubsidieerd worden krachtens het K.B. van 24 september 2006: de Richtlijn van DGOS voor de boekhoudkundige en financiële aspecten van *projecten*, eveneens opgenomen als bijlage bij de betrokken ministeriële besluiten;
- voor de programma's en projecten die gesubsidieerd worden door DGOS: de Gids voor besteding, verantwoording en controle van de subsidies, waarnaar voormelde richtlijnen verwijzen.

#### **4. De drie soorten verslagen van de bedrijfsrevisor in ngo's**

De bedrijfsrevisor kan ertoe gebracht worden verschillende rapporten uit te brengen in ngo's.

Indien de bedrijfsrevisor tot commissaris werd benoemd, zal hij – in navolging van wat wordt toegepast in elke vereniging die een commissaris heeft benoemd (zie art. 17, §§ 5 en 7 van de wet van 27 juni 1921) – verslag uitbrengen over de jaarrekening en over de naleving van de wet en van de statuten. Voorbeelden van commissarisverslagen in verenigingen zijn beschikbaar op de website van het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat, [www.icci.be](http://www.icci.be).

Indien de bedrijfsrevisor tot commissaris werd benoemd in een ngo die subsidies ontvangt van DGOS, moet hij daarenboven een verslag over model 1 van DGOS indienen (voor meer details, *cf. infra*, punt 6.3.), hetgeen inhoudt dat de bedrijfsrevisor ook een beperkt nazicht uitvoert van de andere modellen van DGOS (namelijk de modellen 2 tot 7 c). Als bijlage vindt u een voorbeeld van verslag van de bedrijfsrevisor over model 1 van DGOS. Dit voorbeeld vermeldt de plichten die de bedrijfsrevisor in dit kader dient te vervullen.

Indien het gaat om een “ngo projecten” waarvan de jaarlijkse “ontvangsten” 250.000 EUR overschrijden, zal zij haar jaarrekening en model 1 moeten laten attesteren door een bedrijfsrevisor. Indien deze opdracht niet wordt uitgevoerd in het kader van een commissarismandaat, zal deze, overeenkomstig de aanbeveling “Aanvaarding van een controleopdracht door een bedrijfsrevisor”, het voorwerp uitmaken van een schriftelijke opdrachtbevestiging waarin meer bepaald het voorwerp, de plichten van elke partij en de bezoldiging duidelijk worden weergegeven.

Er dient verduidelijkt dat de door de toepasselijke reglementering voorziene opdrachten, inclusief deze met betrekking tot model 1, wettelijke opdrachten zijn waarop de beperking van de aansprakelijkheid zoals bepaald in artikel 17 van de wet van 22 juli 1953, van toepassing is.

./..

## 5. Ngo's die verplicht zijn een commissaris te benoemen

De ngo's die voldoen aan de hieronder beschreven criteria zijn verplicht een commissaris te benoemen. Deze criteria verschillen van deze die gelden voor de vennootschappen (art. 15 W. Venn.).

Artikel 3 van het koninklijk besluit van 14 december 2005 betreffende de erkenning van niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties bepaalt dat de organisaties die als ngo waren erkend, bij de Minister van ontwikkelingssamenwerking een aanvraag kunnen indienen voor een bijkomende erkenning, "Programma"-erkenning genaamd. Deze erkenning geeft hun het recht om een meerjarenprogramma ter cofinanciering voor te leggen.

Het verkrijgen van deze erkenning is onderworpen aan strikte voorwaarden en in het bijzonder aan de verplichte aanstelling van een commissaris tussen de leden van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren<sup>2</sup>, overeenkomstig de bepalingen van de wet van 27 juni 1921 en dit *"onafhankelijk van het feit dat aan de voorwaarden vastgelegd in artikel 17, § 5, eerste lid van deze wet, wel of niet wordt voldaan"*.

Bijgevolg zijn de ngo's die voldoen aan de groottecriteria van artikel 17 van de wet van 27 juni 1921, evenals de ngo's die van de "programma"-erkenning wensen te genieten, verplicht een commissaris aan te stellen.

Ter herinnering, de artikelen 17, § 5, 37, § 5, en 53, § 5 van de wet van 27 juni 1921 bepalen dat de verenigingen één of meer commissarissen moeten benoemen:

- a) wanneer het op jaarbasis gemiddeld aantal tewerkgestelde werknemers, uitgedrukt in voltijdse equivalenten, minstens 100 bedraagt;
- b) of wanneer aan ten minste twee van de drie volgende criteria werd voldaan:
  - een in voltijdse equivalenten uitgedrukt gemiddelde over het jaar van 50 werknemers;
  - in totaal 6.250.000 EUR ontvangsten<sup>3</sup> (exclusief uitzonderlijke ontvangsten en BTW);
  - een balanstotaal van 3.125.000 EUR.

./..

---

<sup>2</sup> Artikel 4, 3° van het koninklijk besluit van 14 december 2005 betreffende de erkenning van niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties.

<sup>3</sup> De term "ontvangsten" moet volgens de Raad van het Instituut in de zin van "opbrengsten" worden geïnterpreteerd.

Er dient verduidelijkt dat bij de berekening van de criteria “ontvangsten” en “balanstotaal” rekening moet worden gehouden met de activiteiten van de ngo in het buitenland (activiteiten niet uitgeoefend door een afzonderlijke rechtentiteit).

Er dient eveneens de nadruk te worden gelegd op de impact van het verkrijgen van een subsidie voor de berekening van deze criteria. Indien een ngo meerdere werknemers tewerkstelt dankzij deze subsidie, is het mogelijk dat zij het jaargemiddelde van tewerkgestelde werknemers bereikt op grond waarvan zij een commissaris moet aanstellen. Niettemin moet enkel rekening worden gehouden met de werknemers die het voorwerp moeten uitmaken van een onmiddellijke aangifte van tewerkstelling (DIMONA) of die in het personeelsregister dienen te worden ingeschreven, dus met uitsluiting van het plaatselijk personeel van buitenlandse instellingen, maar met opnemings van de tewerkgestelden in het buitenland onderworpen aan de Dienst voor de Overzeese Sociale Zekerheid (DOSZ).

Het is ten slotte nuttig om eraan te herinneren dat de wet de ngo's die niet voldoen aan de groottecriteria van artikel 17, § 5 van de wet op de vzw's, en die niet genieten van de “programma”-erkenning, niet verbiedt om een commissaris aan te stellen. In dit geval zullen de bepalingen met betrekking tot de commissarissen (art. 17, § 7, 37, § 7, en 53, § 6 van de wet van 27 juni 1921 op de vzw's) ook van toepassing zijn.

De ngo-“projecten” die – wanneer hun jaarlijkse ontvangsten 250.000 EUR overschrijden – een bedrijfsrevisor moeten benoemen, hebben er baat bij hem een commissarismandaat toe te vertrouwen aangezien dit mandaat zowel aan de ngo en de bedrijfsrevisor, als aan derden (met inbegrip van DGOS) duidelijkheid verschaft met betrekking tot het voorwerp van de opdracht. De belangrijkste verschillen tussen de twee situaties betreffen het al dan niet publiceren van het verslag van de bedrijfsrevisor (en dus de mogelijkheid voor de ngo om het in andere omstandigheden te gebruiken dan in het verslag aan DGOS), het al dan niet uitoefenen van een specifieke controle naar de regelmatigheid ten opzichte van de wet en de statuten, de vast te stellen transacties in de jaarrekening en de duur van het mandaat. Men mag zich dus verwachten aan een relatief beperkt verschil in honoraria, dat men dient voor te leggen aan de beoordeling van de ngo.

./..

## **6. De opdracht van een commissaris bij ngo's**

### *6.1. De controle van de jaarrekening - algemeen*

Het commissarismandaat in ngo's wordt uitgeoefend op dezelfde wijze als in elke vzw (cf. Mededeling aan de bedrijfsrevisoren van 20 februari 2009 betreffende de "herinnering aan een aantal aspecten van de opdracht van de commissaris bij een vereniging of stichting", beschikbaar op de website van het IBR<sup>4</sup>).

De wet van 27 juni 1921 moet worden toegepast zowel voor wat de controle van de jaarrekening, als voor wat het verslag van de commissaris aan de Algemene Vergadering betreft.

De wet van 27 juni 1921 verwijst uitzonderlijk naar een aantal bepalingen van het Wetboek van vennootschappen betreffende de opdracht van de commissaris inzake de jaarrekening van vennootschappen (art. 17, § 7, 37, § 7, en 53, § 6). Bijgevolg zijn de controlenormen ook van toepassing op de controleopdracht over de jaarrekening, zoals uitgevoerd door de commissaris bij ngo's.

De jaarrekening van ngo's bevat de resultatenrekening, de balans en de toelichting. Het verslag van de commissaris wordt hieraan toegevoegd zowel voor de bekendmaking als voor de verslaggeving aan DGOS.

### *6.2. De controle van de verantwoording van de subsidies - algemeen*

In het kader van de controle van de jaarrekening zal de commissaris aandacht hebben voor de controle, volgens de gebruikelijke methoden (steekproeven, lokale audits, enz.), van het recht op subsidies van de ngo zoals vastgelegd in zijn boeken. Zonder afbreuk te doen aan het materialiteitsprincipe, moet de commissaris immers, bij de certificatie van het getrouw beeld van de jaarrekening, zich vragen stellen over de verantwoording van de ontvangen subsidies (en dit trouwens ongeacht hun oorsprong: Belgisch, Europees, enz.). Met betrekking tot de door DGOS toegekende subsidies, zal dit hoofdzakelijk gebeuren ten aanzien van de reglementering *sensu lato* zoals opgenomen in punt 3 *supra*, met inbegrip van de "Richtlijn" en de "Gids" van DGOS (die een lijst bevat van de in principe niet subsidieerbare uitgaven).

./..

---

<sup>4</sup> [http://www.ibr-ire.be/ned/nieuws\\_korte.aspx](http://www.ibr-ire.be/ned/nieuws_korte.aspx).

Behoudens bijzondere opdracht overeengekomen met de ngo of opgelegd door de geldschieter, houdt dit echter geen *systematische* controle in van de verantwoording, en in het bijzonder van de subsidieerbaarheid, van de ter subsidiëring voorgelegde elementen. Het is aangewezen hieraan te herinneren in het tweede deel van het verslag met betrekking tot bijkomende vermeldingen en inlichtingen, door middel van bijvoorbeeld de volgende bijkomende inlichting: "Onze opdracht bevatte niet het *systematisch* onderzoek van de besteding en de verantwoording van de door uw vereniging ontvangen subsidies zowel wat de subsidieerbaarheidsregels als andere verantwoordingscriteria betreft."

Indien tijdens de controle van de jaarrekening het geheel van de documenten ter verantwoording van subsidies (Belgische, Europese of andere) niet beschikbaar is, is het moeilijk voor de bedrijfsrevisor om een verslag zonder voorbehoud uit te brengen. Aan de confraters wordt derhalve het volgende aanbevolen:

- indien de werkzaamheden met betrekking tot de verantwoording van subsidies inhoudelijk niet werden beëindigd, hetgeen het getrouw beeld van de jaarrekening kan beïnvloeden: er zal in principe een verslag met voorbehoud worden uitgebracht;
- indien de werkzaamheden met betrekking tot de verantwoording van subsidies inhoudelijk werden beëindigd maar indien meer formele werkzaamheden volgens model 1 niet werden gefinaliseerd zonder dat dit een impact zou kunnen hebben op het getrouw beeld van de jaarrekening: de commissaris zal dit feit vermelden in het tweede deel van zijn verslag onder de rubriek "bijkomende inlichtingen". Aan de in het vorige lid voorgestelde verklaring zal hij bijvoorbeeld de volgende vaststelling toevoegen: "Op het ogenblik van onze controles waren de door DGOS vereiste verantwoordingstabellen (-"modellen") voor het overige nog niet gefinaliseerd.";
- indien alle verantwoordingsstukken van de subsidies gefinaliseerd zijn: de commissaris kan een verslag zonder voorbehoud uitbrengen en in het tweede deel van dit verslag dient derhalve enkel de in het vorige lid voorgestelde bijkomende inlichting te worden vermeld.

Teneinde de controles zo doeltreffend mogelijk te laten verlopen en de kosten hiervan te beperken, verdient het aanbeveling de ngo's aan te moedigen om hun werkzaamheden uit te voeren zodanig dat een verslag zonder voorbehoud kan worden opgesteld (derde mogelijkheid). Hierdoor kan een herhaalde verwijzing naar dezelfde aangelegenheden worden vermeden.

./..

Er dient nochtans rekening gehouden te worden met het feit dat de jaarrekening enerzijds en de verantwoordingsstukken van de subsidies anderzijds op verschillende periodes kunnen betrekking hebben. Dit zal vaak het geval zijn bij de “projecten” die door DGOS gesubsidieerd worden, en soms ook bij de “programma’s”. In deze veronderstelling zal het beperkt nazicht door de revisor van de hiervoor vermelde stukken normaal gezien betrekking hebben op de stukken die horen bij de periodes die op hetzelfde tijdstip of nog eerder dan de jaarrekening werden afgesloten. Dit feit zal vermeld worden in het tweede deel van het verslag, bijvoorbeeld onder volgende vorm: “Op het ogenblik van onze controles, waren sommige verslagen die als verantwoordingsstukken dienen van de subsidies niet beschikbaar, vermits ze betrekking moesten hebben op periodes die nog niet beëindigd waren op de dag van de afsluiting van de jaarrekening.” Indien dit feit een significante onzekerheid met zich meebrengt voor wat betreft de bekwaamheid van de ngo om nadien de subsidies die als opbrengsten werden geboekt te verantwoorden, kan geen verslag zonder voorbehoud en zonder toelichtende paragraaf worden uitgebracht (*cf.* punt 3.6. van de Algemene controlenormen). Vooraleer echter tot dit besluit te komen, zal de revisor rekening houden met de vroegere bekwaamheid van de ngo om zijn subsidies te verantwoorden, met de doeltreffendheid van zijn interne controle inzake het gebruik van de desbetreffende subsidies, met de reeds beschikbare verantwoordingsstukken, enz.

De reeds toegekende subsidies, in het bijzonder in het kader van driejarenprogramma’s, voor activiteiten die nog dienen te worden uitgevoerd tijdens volgende boekjaren, zullen volgens de regels worden geboekt als schuldvorderingen (in voorkomend geval op meer dan één jaar), met toepassing van de adequate regularisaties (over te dragen opbrengsten).

### 6.3. Het verslag over model 1 van DGOS

De taak van de commissaris bij ngo’s beperkt zich niet tot het tot uitdrukking brengen van zijn oordeel over de jaarrekening. Hij moet ook model 1 van het financieel verslag van de ngo bestemd voor DGOS ondertekenen en daar zijn oordeel over geven, hetgeen inhoudt dat de bedrijfsrevisor ook een beperkt nazicht uitvoert van de andere modellen van DGOS (namelijk de modellen 2 tot 7 c).

Immers, in uitvoering van het koninklijk besluit van 24 september 2006 betreffende de subsidiëring van programma’s en projecten voorgelegd door de erkende niet-gouvernementele ontwikkelingsorganisaties, moeten de “ngo-programma’s” een financiële verslaggeving indienen die beantwoordt aan specifieke vereisten.

./..



Dit financieel verslag van de ngo omvat meer bepaald een tabel genaamd model 1, die de opbrengsten en de kosten van de ngo uitsplitst volgens verschillende criteria en die in principe de samenstelling van de eigen bijdrage verantwoordt<sup>5</sup>.

Een voorbeeld van verslag over model 1 is als bijlage gevoegd bij onderhavige Mededeling. Dit voorbeeld vermeldt de plichten die de bedrijfsrevisor in dit kader dient te vervullen.

Overeenkomstig het overleg gevoerd tussen het Instituut, DGOS en de representatieve federaties van ngo's, zal dit verslag inlichtingen bevatten over aspecten van de door de Belgische Staat toegekende subsidies, die door de commissaris werden nagekeken. In zijn verslag over model 1 dient de bedrijfsrevisor in het bijzonder te vermelden aan welke aspecten hij, in het kader van zijn beperkt nazicht van de verantwoording van de door DGOS toegekende subsidies, bijzondere aandacht heeft besteed, en de omvang van de werkzaamheden die hij in dit kader heeft verricht. Tevens dient hij in het bijzonder een beperkt nazicht uit te voeren van de aspecten die niet rechtstreeks resulteren uit de boekhouding, zoals de valorisaties.

Bovendien kan DGOS de ngo bijkomende inlichtingen vragen die door de bedrijfsrevisor moeten worden geattesteerd<sup>6</sup> overeenkomstig artikel 79, § 1, a) van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor.

De hierboven vermelde punten met betrekking tot het verslag over model 1 zijn *mutatis mutandis* van toepassing op de "ngo-projecten" met meer dan 250.000 EUR ontvangsten per jaar.

#### 6.4. *Analytische boekhouding*

In uitvoering van artikel 4, 2° van het koninklijk besluit van 14 december 2005 moeten de "ngo-programma's" een analytische boekhouding bijhouden die beantwoordt aan de vereisten van transparantie. Punt 5.1.1. van de "Richtlijn" verduidelijkt dat deze analytische boekhouding, met betrekking tot het gesubsidieerde programma, een onderscheid moet maken tussen de kosten en opbrengsten niet enkel naar aard maar ook naar bestemming en dit per specifieke doelstelling, eventueel per resultaat<sup>7</sup>, per land en per partner.

./..

---

<sup>5</sup> De eigen bijdrage zal soms eveneens kunnen worden verantwoord door een balansmatige aanwending, of betrekking hebben op een in vergelijking met de jaarrekening van de ngo verschillende periode.

<sup>6</sup> Punt 5.1.2. van de "Richtlijn".

<sup>7</sup> De haakjes die in dit verband zijn weergegeven in de Richtlijnen van DGOS, aangevuld door de beschrijving van model 7, kunnen worden geïnterpreteerd als zijnde dat de uitsplitsing per resultaat niet noodzakelijk dient voort te vloeien uit de analytische boekhouding.

En samen met de werkelijk gemaakte kosten moeten ook de werkelijk gerealiseerde opbrengsten, verbonden aan de betrokken rubriek, in het financiële verslag aan DGOS worden opgenomen.

De bedrijfsrevisor moet er in het bijzonder op toezien dat de gecontroleerde ngo regelmatig een conforme boekhouding voert aangezien bij gebreke hieraan dit haar continuïteit in het gedrang kan brengen. Indien de ngo haar boekhouding niet op adequate wijze voert, loopt zij immers het risico dat haar "programma"-erkenning wordt ingetrokken en dat zij de haar toegekende en niet-verantwoorde subsidies moet terugbetalen.

De Richtlijn voor de "ngo-projecten" bevat in punt 5.1. een soortgelijke maar minder strenge verplichting.

#### 6.5. Verantwoordingsstukken

Er dient verduidelijkt dat de functie van commissaris inhoudt dat hij een volledige audit uitvoert van het geheel van de activiteiten van de ngo, met inbegrip van haar vertegenwoordigingen in het buitenland, maar niet van de activiteiten van haar partners. Dit neemt echter niet weg dat de commissaris ertoe zou kunnen worden gebracht om een voorbehoud tot uitdrukking te brengen indien hij geen redelijke zekerheid krijgt dat de door de partners bestede subsidies naar behoren kunnen worden verantwoord.

De commissaris moet bijzondere aandacht besteden aan de kwaliteit van de verantwoordingsstukken met betrekking tot de subsidies.

De door DGOS gesubsidieerde ngo's moeten hun verantwoordingsstukken bewaren volgens de modaliteiten opgenomen in punt 5.1.4. van de "Richtlijn".

Voor de kosten opgenomen in de boekhouding van de ngo, dienen de verantwoordingsstukken in principe ter beschikking te zijn van de controlerende instanties op de zetel van de ngo in België. Met verantwoordingsstukken worden originele bewijsstukken bedoeld, zoals verduidelijkt in het advies 174/1 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (Bull. CBN, nr. 38, februari 1997).

./..

Voor de uitgaven gemaakt door een partner<sup>8</sup> of door een vertegenwoordiging<sup>9</sup> van de ngo, dient de ngo, overeenkomstig de richtlijnen van DGOS:

- hetzij op de zetel van de ngo in België de nodige boekhoudkundige stukken en de overeenkomstige verantwoordingsstukken ter beschikking te houden van de controlerende instanties. Als verantwoordingsstukken komen in aanmerking originelen of *kopieën* van bewijsstukken;
- hetzij te beschikken over originele en betrouwbare auditrapporten met betrekking tot de boekhouding van de partner of de vertegenwoordiging.

De originele verantwoordingsstukken moeten gedurende zeven jaar beschikbaar blijven op de zetel van de partner of de vertegenwoordiging van de ngo<sup>10</sup>. De bedrijfsrevisor moet niet aarzelen om steekproefsgewijs de gelijkvormigheid van de kopieën met de originelen te controleren.

Bovendien maakt de ngo een lijst op van de verantwoordingsstukken per partner of per vertegenwoordiging en per rubriek.

De lokale boekhouding moet in overeenstemming zijn met de wettelijke boekhoudkundige voorschriften van het betrokken land.

De Richtlijn voor de “ngo-projecten” bevat in punt 5.4. een soortgelijke, maar minder strenge verplichting.

#### 6.6. Buitenlandse auditrapporten en andere methoden voor de controle van de buitenlandse uitgaven

##### A. Algemeen

Alle verrichtingen, zelfs deze uitgevoerd in het buitenland, moeten worden opgenomen in de jaarrekening van de ngo, behalve indien zij werden uitgevoerd door een buitenlandse afzonderlijke rechtsentiteit. Deze afzonderlijke entiteit kan een feitelijke vereniging zijn voor zover wordt bewezen dat zij werkelijk afzonderlijk is van de ngo (door haar samenstelling, haar organen, haar aansprakelijkheden, enz.). Het behoort aan de ngo om te bewijzen dat er sprake is van een buitenlandse afzonderlijke entiteit.

./..

---

<sup>8</sup> Onder partner wordt verstaan “een representatieve vereniging van de civiele maatschappij of een instelling van openbaar nut in het Zuiden, verbonden aan een ngo door een overeenkomst” (art. 1, 9° van het koninklijk besluit van 24 september 2006)/

<sup>9</sup> Onder vertegenwoordiging van de ngo in het Zuiden wordt verstaan: “iemand die de ngo expliciet mandateert om haar te vertegenwoordigen in een land in het Zuiden” (punt 5.1.3. van de “richtlijn”). De ngo moet DGOS op de hoogte brengen van haar vertegenwoordigingen in het Zuiden. De Raad van het Instituut nodigt zijn leden uit om het stelsel van de vertegenwoordiging te interpreteren als zijnde gelijkwaardig aan het stelsel van een mandataris waarvan alle handelingen uitgevoerd krachtens het toegekende mandaat, een rechtstreekse weerslag hebben op het vermogen van de opdrachtgever (de ngo).

<sup>10</sup> Overeenkomstig de artikelen 6 en 8 van de boekhoudkundige wet van 17 juli 1975 gewijzigd door de wet van 8 juni 2008 houdende diverse bepalingen, dient de in de Richtlijn bepaalde termijn van tien jaar te worden beschouwd als zijnde vervangen door zeven jaar.

Het boeken van het geheel van de in het buitenland uitgevoerde verrichtingen door de ngo zelf belet niet dat deze boeking gebeurt via hulpdagboeken en evenmin om de verantwoordingsstukken die een synthese weergeven van gelijkaardige transacties te boeken. De ngo zal nochtans voor ogen houden dat artikel 4 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen van toepassing werd gesteld op de ngo's krachtens artikel 1 van het K.B. van 19 december 2003 en artikel 2, 8° van het K.B. van 14 december 2005. Derhalve dienen de hulpdagboeken minstens maandelijks gecentraliseerd te worden met een niveau van detail die minstens overeenstemt met de samenvattende rubrieken van de jaarrekening. De commissaris zal in het tweede deel van zijn verslag slechts melding maken van zijn waarnemingen hieromtrent indien de niet-naleving van deze vereisten niet kan beschouwd worden als het aan het licht brengen van minder belangrijke formele aspecten.

Indien de in het buitenland uitgevoerde verrichtingen het voorwerp uitmaken van verslagen opgesteld door een lokale auditor, moet de bedrijfsrevisor de bekwaamheid en de onafhankelijkheid van de buitenlandse auditor beoordelen overeenkomstig paragraaf 2.3. van de Normen van het IBR inzake de certificatie van de geconsolideerde jaarrekening<sup>11</sup>.

Wanneer de ISA's in België van kracht zullen worden, zal van de commissaris worden vereist dat hij, naast de beoordeling van de buitenlandse auditor, "*het risico van een afwijking van materieel belang onderkent en inschat door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving*" en dit overeenkomstig paragraaf 17 van de ISA 600 over speciale overwegingen inzake controles van geconsolideerde financiële overzichten<sup>12</sup>.

Er dient verduidelijkt dat het gebruikmaken van de werkzaamheden van buitenlandse auditors slechts een middel is om de uitgaven in het buitenland te controleren. De Belgische commissaris kan uiteraard zelf ter plaatse werkzaamheden uitvoeren, met respect voor de wettelijke regels inzake het voorafgaand vastleggen van zijn honoraria.

./..

---

<sup>11</sup> "De bedrijfsrevisor zal zich voor de controle van de Belgische dochterondernemingen in voorkomend geval steunen op de werkzaamheden die een andere bedrijfsrevisor heeft uitgevoerd, en wiens werkzaamheden hij – daar waar aangewezen – heeft beoordeeld. Wat betreft de gegevens die betrekking hebben op buitenlandse ondernemingen, zal hij zich, in voorkomend geval, steunen op de werkzaamheden van een bekwame externe controledeskundige, na zich een oordeel te hebben gevormd over diens bekwaamheid en onafhankelijkheid en, daar waar aangewezen, over de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden", IBR, *Vademecum*, Deel II, 2007 Wetgeving, normen en aanbevelingen, p. 406.

<sup>12</sup> ISA 600 is beschikbaar op de website van het IBR:

[http://www.ibr-ire.be/ned/documentatie\\_vertalingen\\_ISA.aspx](http://www.ibr-ire.be/ned/documentatie_vertalingen_ISA.aspx).

B. De auditrapporten van partners of vertegenwoordigingen van de ngo in het buitenland

Wat de door DGOS gesubsidieerde ngo's betreft, moet het auditrapport betreffende de jaarrekening van een partner of een vertegenwoordiging, overeenkomstig punt 5.1.5. van de "Richtlijn", volgende elementen omvatten:

- de balans en de resultatenrekening van de gehele organisatie voor de betrokken periode;
- een overzicht van de uitgaven en inkomsten;
- de relatie tussen getransfereerde fondsen door de ngo en geboekte opbrengsten door de partner;
- de vergelijking tussen de begroting en de reële uitgaven volgens de rubrieken;
- een commentaar over het gebruikte boekhoudsysteem, de interne controle-systemen, de mate waarin de kosten echt, aanvaardbaar en conform zijn volgens de termen van het samenwerkingsakkoord, de kwaliteit en de locatie van de originele verantwoordingsstukken.

Bovendien geeft de partner aan welk gevolg hij gegeven heeft aan de bevindingen van vroegere audits.

Deze auditrapporten van de partners of vertegenwoordigingen zijn belangrijk omdat zij, indien zij origineel en betrouwbaar zijn, de bewaring van de verantwoordingsstukken door de ngo in België kunnen vervangen (punt 5.1.4. van de "Richtlijn") en tevens kunnen worden beschouwd als controle-informatie die door de commissaris in aanmerking kan worden genomen. De commissaris zal derhalve bijzondere aandacht besteden aan de kwaliteit van de eventuele auditrapporten van de ngo met betrekking tot haar partners en vertegenwoordigingen in het Zuiden. In voorkomend geval zal hij de ngo adviseren bij de keuze en bepaling van de opdracht van de lokale auditors. Met het oog op een welomschreven en betrouwbare lokale audit dient de naleving van de Richtlijnen en de Gids van DGOS deel uit te maken van de opdracht van de lokale auditors.

Bij gebrek aan een behoorlijk uitgevoerde lokale audit, en voor zover de betrokken activiteiten belangrijk zijn, zal de commissaris:

- met betrekking tot de buitenlandse activiteiten van de ngo en van haar vertegenwoordigingen, een volledige audit moeten uitvoeren waarvan de kosten in aanmerking zullen moeten worden genomen bij het vastleggen van zijn vergoeding;
- met betrekking tot de activiteiten van de partners, samen met de ngo de mogelijkheid moeten onderzoeken om zelf bepaalde werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot die partners die kunnen worden beschouwd als een buitengewone opdracht waarvoor een specifiek budget is voorzien.

./..

Er dient opgemerkt dat met betrekking tot de controlewerkzaamheden betreffende de activiteiten van de ngo en van haar buitenlandse vertegenwoordigingen, steekproeven kunnen worden getrokken (bijv. selectie van bepaalde landen), voor zover het interne controlesysteem van de ngo en van haar vertegenwoordigingen een zekere homogeniteit vertoont.

Indien het echter gaat om partners die normaal gezien heterogene entiteiten zijn, is het moeilijk denkbaar om de controlewerkzaamheden te beperken tot slechts één partner ingeval er geen buitenlandse auditrapporten beschikbaar zijn. De activiteiten van alle partners die een significant belang vertegenwoordigen voor de jaarrekening van de ngo zullen moeten nagekeken worden door de commissaris, in de mate die nodig is om de jaarrekening van de ngo te attesteren. De commissaris zal de aard en de omvang van de te verzamelen bewijsstukken beoordelen. Deze zouden in sommige gevallen vaststellingen ter plaatse kunnen omvatten, die door de commissaris of een buitenlands expert worden uitgevoerd.

In alle gevallen waar de commissaris geen redelijke mate van zekerheid kan verkrijgen met betrekking tot de impact van de buitenlandse activiteiten van de ngo, van haar vertegenwoordigingen en/of partners, op de jaarrekening van de ngo, zal hij zijn attestering van de jaarrekening moeten aanpassen. Indien de auditmethoden die werden uitgewerkt met betrekking tot de betrokken uitgaven hem niet in staat stellen om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over deze uitgaven die een wezenlijk onderdeel van de jaarrekening zijn, zal hij een onthoudende verklaring geven eerder dan een voorbehoud te maken (zie in het bijzonder de punten 3.7.1, 3.7.2, 3.7.4 et 3.9.1 van de Algemene controlenormen).

## **7. Intrekking van het Memorandum van 1993**

Onderhavige Mededeling vervangt het Memorandum inzake opdrachten van de bedrijfsrevisor in het kader van de koninklijke besluiten betreffende de erkenning en financiering van niet-gouvernementele organisaties en federaties inzake ontwikkelingssamenwerking (*cf.* Bijlage 9 van het IBR-Jaarverslag 1993). Het algemeen voorbehoud voor buitenlandse uitgaven zoals voorgesteld in dit Memorandum is immers niet meer gegrond in het kader van de huidige reglementering, in het bijzonder wanneer de bedrijfsrevisor zijn opdracht uitvoert in de hoedanigheid van commissaris.



Pierre P. BERGER  
Président IRE

Bijlage : 1