



Al eens aan een professional gedacht?

De bedrijfsrevisor: wat kan hij voor u doen
en wat mag u verwachten?

HET CONCEPTUEEL KADER VAN DE OPDRACHTEN
VAN EEN BEDRIJFSREVISOR IN DE PRAKTIJK



Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Koninklijk Instituut

Emile Jacqmainlaan 135/1
1000 Brussel
België
T: 00 32 2 512 51 36
info@ibr-ire.be
www.ibr-ire.be



“Door zijn kennis van de organisatie en zijn rol als deskundige voegt de bedrijfsrevisor waarde toe aan het (niet-)financiële verslaggevingsproces en maakt hij het mogelijk om zwakke punten om te zetten.”



Waarom een bedrijfsrevisor ?

Bedrijfsrevisor en audit (of wettelijke controle van financiële overzichten) worden vaak met elkaar geassocieerd en toch is de bedrijfsrevisor een bevoorrechte partner in talrijke andere situaties waarmee een organisatie of onderneming wordt geconfronteerd.

De kwaliteit van een beslissing in een organisatie of een onderneming hangt hoofdzakelijk af van geloofwaardige en betrouwbare informatiestromen en doelmatige processen die deze informatie genereren.

De dagelijkse werkzaamheden van de bedrijfsrevisor bestaan uit het evalueren van en het geven van zijn oordeel over de kwaliteit of de betrouwbaarheid van (niet-) financiële informatie verstrekt door diverse actoren van het bedrijfsleven, of nog over de wijze waarop zij werd opgesteld. Omdat hij onderworpen is aan strenge deontologische regels, waaronder de onafhankelijkheidsvereiste, en door het hanteren van een internationaal erkende methodologie, heeft de bedrijfsrevisor immers een unieke deskundigheid opgebouwd die hem in staat stelt om een zekerheid te verschaffen die bijdraagt tot het vergroten van de waarde van de informatie, in het belang van een organisatie of onderneming. Dit vormt een waarborg voor de kwaliteit van de verrichte werkzaamheden en stelt de gebruikers van deze informatie in staat om, op doorzichtige wijze, inzicht te verwerven in de uitgevoerde werkzaamheden alsook in de zekerheid die wordt verschaft over de grenzen heen.

Door een beroep te doen op een onafhankelijke bedrijfsrevisor kan een objectief standpunt worden verkregen en kan deze informatie geloofwaardig en legitiem worden gemaakt. Zijn verslag zal het vertrouwen van de betrokken partijen in de kwaliteit van de aan hen verstrekte informatie kunnen vergroten. Zo kunnen de interne of externe stakeholders met kennis van zaken een oordeel vormen, beslissingen nemen en maatregelen treffen. Met andere woorden, het verslag van de bedrijfsrevisor verhoogt de waarde en de aantrekkelijkheid van de onderneming. Door zijn kennis van de organisatie en zijn rol als deskundige voegt de bedrijfsrevisor waarde toe aan het (niet-)financiële verslaggevingsproces en maakt hij het mogelijk om zwakke punten om te zetten in kansen.



Waarom deze brochure?

Een gezonde economie draait op betrouwbare informatie. Alle betrokken actoren, overheidsorganisaties, aandeelhouders, toezichthouders of – in ruime zin – stakeholders ontvangen graag betrouwbare gegevens, bij voorkeur gecertificeerd door een onafhankelijke deskundige.

Traditionele financiële informatie is gebaseerd op wet- en regelgeving. Niet-financiële informatie is evolutief en soms complex, wordt vaak op vrijwillige basis verstrekt en wordt in veel mindere mate omkaderd. Zij is echter van cruciaal belang voor de kwalitatieve beoordeling en voor het verkrijgen van een totaalbeeld van de prestaties van een organisatie (dus niet enkel van de financiële toestand).

Het certificeren van de informatie kan zowel door wet- of regelgeving als via een contractuele verbintenis aan een bedrijfsrevisor worden toevertrouwd. De kerntaak van de bedrijfsrevisor is het verschaffen van zekerheid over de betrouwbaarheid van informatie. Dit doet hij door deze informatie te toetsen aan criteria, om zo het vertrouwen van de gebruiker in die informatie te versterken.

Het kan daarbij bijvoorbeeld gaan om een jaarrekening, een subsidieverantwoording of een eindafrekening. Naast het verschaffen van zekerheid (*assurance*) kan de bedrijfsrevisor ook informatie samenstellen of overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoeren, die hij met de opdrachtgever en de gebruiker heeft afgesproken.

Gaat het om opdrachten die door wet- of regelgeving toevertrouwd worden aan de bedrijfsrevisor, dan voorziet die wet- of regelgeving – althans in een ideale situatie – waaraan de gevraagde informatie moet voldoen. Ook wordt aangegeven hoe verantwoording moet worden afgelegd en welke normen hiervoor gelden. Idealiter blijkt uit de wetteksten duidelijk wat de bedrijfsrevisor moet doen en aan welke criteria hij die moet toetsen.

De praktijk wijst echter anders uit. Vaak zijn alleen hoofdzaken geregeld. Het is niet altijd duidelijk welke informatie de bedrijfsrevisor moet toetsen, wat de criteria hierbij zijn en welke soort opdracht aan de bedrijfsrevisor wordt gevraagd. Hierdoor zijn de verwachtingen van de betrokken partijen niet op elkaar afgestemd en gaat het in de praktijk mis. Er ontstaat een kloof tussen dat wat de stakeholder verwacht en hetgeen de bedrijfsrevisor uiteindelijk kan doen.

Deze brochure loodst u doorheen de verschillende opdrachten die een bedrijfsrevisor kan uitvoeren en wat u telkens mag verwachten. Het is belangrijk om van meet af aan duidelijk te maken hoeveel zekerheid (*assurance*) u bij de informatie (financiële of niet-financiële) wilt hebben.

De vraag is hoe kan worden gegarandeerd dat de bedrijfsrevisor over duidelijke criteria beschikt om zijn werk te kunnen doen. De internationale controlestandaarden (*Inter-*

national Standards on Auditing, ISA's) en de internationale standaarden voor beoordelingsopdrachten (*International Standards on Review Engagements, ISRE's*) zijn van toepassing in België op de attestering van historische financiële informatie (redelijke mate van zekerheid dan wel een beperkte mate van zekerheid) sinds 2009. Daarnaast bestaan er enkele specifieke normen voor de uitvoering van bepaalde opdrachten die door het Wetboek van vennootschappen worden toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor (“bijzondere opdrachten” genoemd), bijvoorbeeld in het kader van een ondernemingsraad, fusie- en splitsingverrichtingen of een inbreng in natura. Voor een beter begrip van de lezer worden deze normen hierna vermeld als “Specifieke Norm voor de beroepsuitoefening” of “Specifieke NBO”. Bovendien heeft het IBR in 2013 beslist om ook de internationale standaard voor kwaliteitsbeheersing (*International Standard on Quality Control, ISQC 1*) in de Belgische normatieve context op te nemen. Naast de wet- en regelgeving inzake deontologie, beschikt de Belgische bedrijfsrevisor zo over een scala van gedrags- en beroepsregels, die een waarborg bieden voor kwaliteit en ethisch handelen.

Met deze brochure wil het IBR een aantal basisbegrippen verduidelijken.



Deze brochure is gebaseerd op de “Schrijfwijzer accountantsprotocollen – Een praktische gids” uitgewerkt door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Deze brochure werd bijgewerkt door de werkgroep “Andere Attesteringen” van de Commissie Normen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, samengesteld uit: Mike Boonen, Marc Daelman (Voorzitter), Charles H. De Streel, Bérengère Ronse, Johan Van Mieghem, Olivier Vertessen en bijgestaan door Stéphanie Quintart en Inge Vanbeveren.



“De opdrachten kunnen opgedeeld worden in drie hoofdgroepen: assurance-opdrachten, aanverwante diensten en andere opdrachten.”



Enkele basisconcepten

Er bestaan verschillende soorten opdrachten waarbij het resultaat kan gaan van controleverslagen tot rapporten van feitelijke bevindingen. Om de juiste keuze te maken is inzicht nodig in de kenmerken van elk product. Niet elk product is voor elke situatie geschikt. Een vergelijkende tabel met de verschillende soorten opdrachten en verslagen is opgenomen op het einde van deze brochure.

Voor het optreden van bedrijfsrevisoren gelden **gedrags- en beroepsregels**. De gedragsregels worden beschreven in onder meer de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, en het Wetboek van Vennoetschappen en uitvoeringsbesluiten. De beroepsregels betreffen de eerder genoemde internationale controle- en beoordelingsstandaarden en de beroepsnormen geformuleerd door het IBR. De standaarden geven voorschriften voor de verschillende soorten opdrachten die de bedrijfsrevisor kan uitvoeren, bijvoorbeeld voor risico-inschatting en materialiteit, het verzamelen van informatie, het gebruikmaken van de werkzaamheden van derden, de dossiervorming en het soort van rapport dat aan een opdracht is verbonden.

Zo kunnen de opdrachten opgedeeld worden in **drie hoofdgroepen**: assurance-opdrachten, aanverwante diensten en andere opdrachten.

In het kader van de relatie tussen de bedrijfsrevisor en zijn opdrachtgever is het ook belangrijk om een duidelijke offerte voor dienstverlening (“opdrachtbrief” genoemd) op te stellen. Daartoe moeten in de offerte onder meer de volgende elementen worden geïdentificeerd en toegelicht:

- de partijen: de beoogde gebruiker, de bedrijfsrevisor en, indien van toepassing, de informatieverstrekker;
- het voorwerp van de opdracht;
- de criteria geschikt voor de omstandigheden van de opdracht;
- de doelstelling van de opdracht, zijnde het opstellen van een verslag, met aanduiding van de mate van zekerheid.

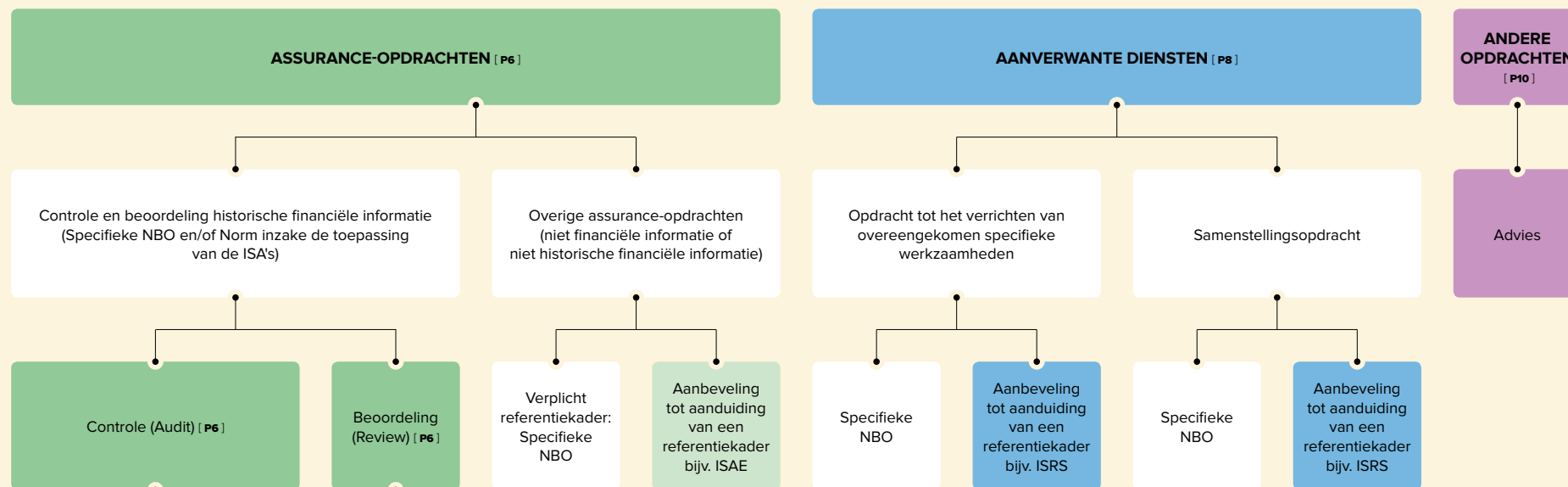
Hierna volgt een **conceptueel kader** dat de bedrijfsrevisor kan hanteren bij het bepalen welke normen van toepassing zijn in functie van de context van de betreffende opdracht.

Indien de uitvoering van de bijzondere opdracht een audit of een beoordeling (“beperkte controle”) vergt, hetzij expliciet hetzij impliciet, dit zal dienen te gebeuren conform de ISA's of de ISRE's.

De notie “bijzondere opdrachten” duidt de opdrachten aan die door het Wetboek van vennoetschappen worden toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor, al dan niet in zijn hoedanigheid van commissaris. Voor een aantal bijzondere opdrachten werden daarnaast specifieke normen ontwikkeld. Deze normen blijven onverkort gelden, ongeacht de invoering van de ISA's.

De notie “andere opdrachten” duidt de opdrachten aan die door een wet, anders dan het Wetboek van vennoetschappen, worden toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor, in zijn hoedanigheid van commissaris of op contractuele basis.

CONCEPTUEEL KADER



LEXICON

Norm inzake de toepassing van de ISA's	Norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België.
Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's (2016)	Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden (ISA's) – Het commissarisverslag in het kader van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de artikelen 144 en 148 van het Wetboek van vennootschappen en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris, gecoördineerd op 14 december 2016.
ISA	<i>International Standard on Auditing</i> – internationale auditstandaard.
ISQC 1	<i>International Standard on Quality Control 1</i> – internationale standaard voor kwaliteitsbeheersing.

ISRE	<i>International Standard on Review Engagement</i> – internationale standaard voor beoordelingsopdrachten.
ISAE	<i>International Standard on Assurance Engagement</i> – internationale standaard voor assurance-opdrachten.
ISRS	<i>International Standard on Related Services</i> – internationale standaard voor aanverwante diensten.
NBO	Norm voor de beroepsuitoefening van toepassing in België.
Specifieke NBO	Door de Raad van het IBR geformuleerde normen en aanbevelingen overeenkomstig artikel 31 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren; deze normen kunnen gericht zijn op het toepasselijk maken van internationale standaarden of het bepalen van de verplichtingen in het kader van de bijzondere opdrachten of andere attesteringen.



ASSURANCE-OPDRACHTEN

Een assurance-opdracht heeft als doel een bepaalde mate van zekerheid te verschaffen over de betrouwbaarheid van informatie. Hiervoor wordt informatie getoetst aan onderzoeksnormen (criteria), met als doel het vertrouwen van de gebruikers van die informatie te versterken.

Welk soort assurance-opdracht wordt gekozen, is afhankelijk van de soort informatie (het onderzoeksobject) en de door de wet of de gebruiker gewenste zekerheid. Bij historische financiële informatie past meestal een controleopdracht of een beoordelingsopdracht, afhankelijk van de door de wet of de gebruiker gewenste zekerheid. Voor de vorm van het verslag maakt het uit of het een jaarrekening betreft of een ander financieel overzicht, zoals een subsidieverantwoording. Betreft het andere dan “historische financiële informatie” (ook in dat geval kan de informatie financieel of niet-financieel zijn, maar is zij niet historisch), dan past veelal een andere assurance-opdracht.

Voorbeelden zijn een audit of beoordelingsopdracht van financiële overzichten, prognoses, de beschrijving van een systeem en prestatiegegevens. Ook in het kader van een andere assurance-opdracht, die geen controle of een beoordeling is, kan gekozen worden voor een redelijke of beperkte mate van zekerheid.



Vijf basisvoorwaarden

Een assurance-opdracht dient aan vijf basisvoorwaarden te beantwoorden:

- 1 er zijn **drie partijen**: de informatieverstrekker, de beoogde gebruiker en de bedrijfsrevisor;
- 2 het voorwerp van de opdracht: het onderliggend **onderzoeksobject** (zijnde de informatie) is gepast;
- 3 er zijn **geschikte criteria** voorhanden;
- 4 over het onderliggend onderzoeksobject zijn **voldoende en gepaste gegevens** aanwezig;
- 5 er wordt een **schriftelijk verslag** opgesteld dat is aangepast aan de opdracht met een redelijke of beperkte mate van zekerheid.

De uitkomst van de opdracht is de toetsing of evaluatie van een onderliggend **onderzoeksobject** (“*subject matter information*”) ten opzichte van de criteria. Met betrekking tot deze informatie over het object van onderzoek verzamelt de bedrijfsrevisor voldoende en geschikte informatie die hem een redelijke grondslag biedt voor het formuleren van zijn conclusie. Een onderliggend onderzoeksobject gaat bijvoorbeeld over de prestatie van een onderneming in het kader van duurzaamheidsdoelstellingen, de effectiviteit van de interne controle over de financiële rapportering of de naleving van de wet en regelgeving.

Criteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het toetsen of evalueren van het onderliggend onderzoeksobject. Criteria kunnen formeel zijn, bijvoorbeeld bij het opstellen van de financiële overzichten, waar ze kunnen bestaan uit het in België van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bij het rapporteren over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen kunnen de criteria bestaan uit een bestaand kader voor interne beheersingsmaatregelen of uit individuele doelstellingen voor beheersing die specifiek zijn ontwikkeld ten behoeve van de opdracht. Bij het rapporteren over naleving kunnen de criteria bestaan uit de van toepassing zijnde wet, regelgeving of overeenkomst. Voorbeelden van minder formele criteria zijn een intern ontwikkelde gedragscode of een contractuele afgesproken prestatieniveau.

Twee zekerheidsniveaus

Het door de bedrijfsrevisor verstrekte zekerheidsniveau stelt derde gebruikers van de informatie in staat om de mate van vertrouwen te beoordelen die aan de informatie moet worden toegekend. De aard en de mate van zekerheid houden verband met de aard en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de resultaten daarvan. Er bestaan twee zekerheidsniveaus: de **redelijke** mate van zekerheid en de **beperkte** mate van zekerheid. Absolute zekerheid kan nooit verstrekt worden omdat er inherente beperkingen aan een controle verbonden zijn die als gevolg hebben dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan hij zijn conclusies trekt en zijn oordeel vormt, eerder overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschafft. Hierbij worden dan ook begrippen gehanteerd zoals materialiteit, steekproeven en risico-inschatting. Minder zekerheid verstrekken betekent in het algemeen dat de bedrijfsrevisor minder diepgaande werkzaamheden heeft uitgevoerd. De materialiteit (mate van nauwkeurigheid) is hetzelfde.

- 1 Een **redelijke mate van zekerheid** (bijvoorbeeld, **controleopdracht**). Hierbij is de kans dat de bedrijfsrevisor een verkeerde uitspraak doet over de betreffende informatie tot een vaktechnisch aanvaardbaar laag niveau teruggebracht. De bedrijfsrevisor brengt een oordeel tot uitdrukking over de betrouwbaarheid van de informatie. Dat doet hij in positieve zin (“naar ons oordeel is”).
- 2 Een **beperkte mate van zekerheid** (bijvoorbeeld, **beoordelingsopdracht**). Hierbij is de kans dat de bedrijfsrevisor een verkeerde uitspraak doet over de betreffende informatie tot een vaktechnisch aanvaardbaar niveau teruggebracht. De kans op een verkeerde uitspraak is groter dan bij een redelijke mate van zekerheid. De bedrijfsrevisor formuleert een conclusie over de betrouwbaarheid van de informatie. Dat doet hij in negatieve vorm (“ons is niet gebleken dat niet is”).

Drie soorten assurance-opdrachten

Binnen de assurance-opdrachten dient een onderscheid gemaakt te worden tussen:

- 1 De assurance-opdrachten met betrekking tot **historische financiële informatie**:
 - controleopdrachten (controleverslag);
 - beoordelingsopdrachten (beoordelingsrapport).

Deze opdrachten moeten worden uitgevoerd overeenkomstig de in België van toepassing zijnde ISA's¹ en ISRE's.

Historische financiële informatie is de informatie die in financiële termen tot uitdrukking wordt gebracht betreffende een specifieke entiteit, in eerste instantie onttrokken aan het boekhoudkundig systeem van die entiteit, en die betrekking heeft op economische gebeurtenissen die in vorige verslagperiodes hebben plaatsgevonden, op economische situaties of op omstandigheden op bepaalde tijdstippen in het verleden.

-
- 1/ In het algemeen, zijn de ISA's van toepassing voor de jaarrekeningen opgesteld in overeenstemming met:
 - > **een stelsel voor algemene doeleinden**: een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke financiële informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel (herziene ISA 700, para 7 (b));
 - > **of een stelsel voor bijzondere doeleinden**: een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel of een compliance-stelsel zijn. (ISA 800, para. 6 (b)).

- 2 De assurance-opdrachten met betrekking tot **informatie andere dan historische financiële informatie**.
- 3 **Overige** assurance-opdrachten (assurance-rapport).

Op internationaal niveau bestaan er standaarden die relevant zijn voor het uitvoeren van deze opdrachten, met name de *International Standards on Assurance Engagements*, ISAE. Deze standaarden zijn echter nog niet van toepassing in België, maar worden al courant gehanteerd.

Vier soorten van oordeel

- 1 **Goedkeurend oordeel**: de bedrijfsrevisor verklaart dat de informatie in alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met het verslaggevingsstelsel dat voor dat onderzoeksobject geldt. Bij een jaarrekening opgesteld volgens het in België van toepassing zijnde stelsel of een ander algemeen aanvaard stelsel van verslaggeving verklaart hij dat deze een getrouw beeld geeft.
- 2 **Oordeel met voorbehoud**: de bedrijfsrevisor keurt de informatie goed met uitzondering van een onderdeel ervan. Hierbij zijn twee mogelijkheden. Er is sprake van afwijkingen die van materieel belang zijn, maar niet van diepgaande invloed. Of de bedrijfsrevisor kan niet voldoende informatie verkrijgen om een oordeel tot uitdrukking te brengen. Hij weet echter zeker dat de mogelijke gevolgen van niet ontdekte afwijkingen van materieel belang kunnen zijn, maar niet van diepgaande invloed. Voorbeelden zijn een niet afgeboekte debiteur die al failliet is of een niet te controleren voorraad in het buitenland.

- 3 **Oordeelonthouding**: de bedrijfsrevisor kan de informatie niet goed- of afkeuren. Hij kan niet voldoende informatie verkrijgen om een oordeel tot uitdrukking te brengen. Hij weet wel zeker dat de mogelijke gevolgen van niet ontdekte afwijkingen van materieel belang en van diepgaande invloed kunnen zijn. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de kwaliteit van de administratieve organisatie en interne beheersing onvoldoende is.
- 4 **Afkeurend oordeel**: de bedrijfsrevisor keurt de informatie, die niet voldoet aan de gestelde eisen, als geheel af. Hij weet zeker dat de geconstateerde afwijkingen van materieel belang en van diepgaande invloed op de gecontroleerde informatie zijn. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als voor de informatie de verkeerde waarderingsgrondslagen zijn toegepast.





AANVERWANTE DIENSTEN

Naast assurance-opdrachten zijn twee andere soorten opdrachten relevant:

- overeengekomen specifieke werkzaamheden (rapport van feitelijke bevindingen);
- samenstellingsopdrachten (samenstellingsrapport).

Hierbij verstrekt de bedrijfsrevisor geen zekerheid, maar onderzoekt hij informatie of stelt hij die samen. Voor deze opdrachten wordt de term ‘aanverwante diensten’ gebruikt, hoewel ze niet tot het verstrekken van zekerheid leiden. Deze opdrachten zijn contractueel van aard zodat er geen specifieke voorwaarden moeten vervuld worden, behoudens deze vastgelegd in de overeenkomst.

Bij **overeengekomen specifieke werkzaamheden** bepalen opdrachtgever en gebruikers de aard, omvang en reikwijdte van de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor. De instructies moeten voldoende duidelijk en gedetailleerd zijn, zodat hij precies weet wat hij wel en niet moet doen. De bedrijfsrevisor tracht overeengekomen procedures uit te voeren en verslag uit te brengen over feitelijke bevindingen. Op internationaal niveau bestaan er standaarden die relevant zijn voor het uitvoeren van deze opdrachten, met name de *International Standards on Related Services* (ISRS), en met name ISRS 4400. Deze standaarden zijn nog niet opgenomen in de Belgische normatieve context, maar worden wel al courant gehanteerd.

Een voorbeeld van aanverwante dienst houdt verband met de toekenning van een Europese subsidie of het uitbrengen van een aan de FSMA gericht bijzonder verslag over de naleving van de verplichtingen die voortvloeien uit Verordening 648/2012/EU overeenkomstig artikel 22bis, § 2 van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten (EMIR).



De **samenstellingsopdracht** is gericht op het verzamelen, verwerken, ordenen en samenvatten van informatie tot een financieel overzicht. In theorie kan dit ook een niet-financieel overzicht zijn. De bedrijfsrevisor tracht het bestuursorgaan bij te staan bij het opstellen en het voorstellen van de informatie door deze informatie te compileren overeenkomstig de voorwaarden van de opdracht. De bedrijfsrevisor wordt uitsluitend ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, niet om assurance-werkzaamheden uit te voeren. Samenstellingsopdrachten worden soms gebruikt als kleine organisaties informatie bij een toezichthouder moeten aanleveren en de kosten ervan zo beperkt mogelijk moeten blijven.

Ook hier bestaan er op internationaal niveau standaarden die relevant zijn voor het uitvoeren van deze opdrachten, met name de *International Standards on Related Services* (ISRS), en met name ISRS 4410. Het Belgisch normatief kader omvat deze standaarden nog niet, maar zij behoren wel al tot de courante praktijk.

SCHRIFTELIJK VERSLAG

Het resultaat van de uitgevoerde werkzaamheden

Hieronder zijn de vijf types verslagen uitgewerkt.

Het controleverslag

Het controleverslag is het meest bekende. Hierin rapporteert de bedrijfsrevisor over de uitkomst van een controleopdracht. Het verslag geeft een redelijke mate van zekerheid over de betrouwbaarheid van historische financiële informatie. Dit is de controle van de jaarrekening. Het kan hierbij ook gaan om een jaarrekening waarin de subsidie is vermeld of een aparte subsidieverantwoording. In de publieke sector wordt vaak ook om een oordeel over rechtmatigheid gevraagd.

Relevant voor de inhoud van het verslag zijn ISA's 700-706 en 800-805.

Het beoordelingsverslag

Het beoordelingsverslag komt minder vaak voor. Het verslag geeft een beperkte mate van zekerheid over de betrouwbaarheid van historische financiële informatie. Het verschil met het controleverslag ligt alleen in de mate van zekerheid. Deze beoordelingsverslagen kunnen gebruikt worden bij de controle van tussentijdse staten (bv. semestriële), in geval van uitkering van een interimdividend, wijziging van het maatschappelijk doel, enz.

Daarom kost het uitvoeren van een beoordelingsopdracht gewoonlijk minder tijd dan een controleopdracht. Relevant voor de inhoud van het verslag zijn de ISRE's 2400 en 2410.



Het assurance-rapport

Een assurance-rapport is bedoeld voor andere dan historische financiële informatie. Deze informatie kan financieel of niet-financieel van aard zijn. Het geeft de uitkomst weer van een overige assurance-opdracht. Bij een assurance-opdracht wordt de term onderzoeken gebruikt in plaats van controleren of beoordelen. Een assurance-rapport geeft een redelijke mate van zekerheid (oordeel) of een beperkte mate van zekerheid (conclusie). Afhankelijk van de wensen van de gebruiker moet een keuze gemaakt worden. Relevant voor de tekst van het assurance-rapport zijn ISAE 3000 en eventuele specifieke ISAE-standaarden. Assurance-opdrachten moeten aan vergelijkbare eisen voldoen als controle- of beoordelingsopdrachten. Het verschil ligt in het object van onderzoek. Deze standaarden zijn nog niet opgenomen in de Belgische normatieve context, maar worden wel al courant gehanteerd.

Verder biedt het assurance-rapport over het algemeen meer mogelijkheden voor een op maat gemaakte tekst, afgestemd op de uitgevoerde werkzaamheden.

Voorbeelden van het gebruik van een assurance-rapport zijn:

- de prestatie van een onderneming in het kader van duurzaamheidsdoelstellingen;
- CO² emissies;
- de effectiviteit van de interne controle over de financiële rapportering;
- de getrouwe weergave van de beschrijving van processen en controles bij een service organisatie;
- het uitvoeren van een certificeringsopdracht overeenkomstig het Rekendecreet bij de Vlaamse rechtspersonen.

Het rapport van feitelijke bevindingen

Een rapport van feitelijke bevindingen is de uitkomst van een opdracht tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Dit kan elk soort informatie betreffen. Het is geen assurance-opdracht. De bedrijfsrevisor geeft geen zekerheid. Hij rapporteert over de uitvoering van de overeengekomen werkzaamheden en de hierbij geconstateerde bevindingen. Hij geeft hierover geen conclusie of oordeel. Het is aan de gebruikers van het rapport om middels de geconstateerde bevindingen zelf conclusies te trekken of hieraan zekerheid te ontnemen. Zij moeten zelf bepalen of de opdrachtgever aan de gestelde eisen heeft voldaan. Relevant voor de inhoud van dit rapport is ISRS 4400.

Gezien de specifieke voorwaarden is de verspreidingskring van het rapport altijd beperkt tot de partijen met wie de werkzaamheden zijn afgesproken. Dit mogen ook derden zijn, zoals een ministerie of een externe toezichthouder. De reden voor de beperking ligt in de specifieke aard van de opdracht. Willekeurige buitenstaanders kunnen het rapport verkeerd interpreteren, als ze de afgesproken beperkingen in het onderzoek niet goed kennen. Daarom wordt in het rapport altijd de verspreidingskring vermeld.

Afhankelijk van het soort van informatie kan ook bij de andere verslaggen sprake zijn van een beperkte verspreidingskring. Deze moet dan expliciet vermeld worden.

Voorbeelden van het gebruik van een rapport van feitelijke bevindingen zijn:

- FOST Plus;
- Val-I-Pac;
- Bebat;
- solvabiliteitsverklaring;
- subsidies (dit is zeer vaak gehanteerd door de Europese Unie in het kader van onderzoeks- en ontwikkelingssubsidies, subsidies aan NGO's, enz.);
- *convenants*.

De samenstellingsverklaring

De samenstellingsverklaring komt sporadisch voor. Het is de uitkomst van een samenstellingsopdracht. Leidend voor de tekst van het verslag is ISRS 4410. Aangezien de bedrijfsrevisor hierbij de beoordeling van bepaalde elementen van de jaarrekening kan beïnvloeden, kunnen deze opdrachten niet uitgevoerd worden door de commissaris van de vennootschap.²

De rol die door de Wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen (WCO) werd toevertrouwd aan, onder meer, de bedrijfsrevisor in de zogeheten "remediërende fase" (toezichts- en bijstandsoopdrachten) wordt in de Interinstitutionaanbeveling³ omschreven als objectiveringsopdrachten en is gebaseerd op samenstellingsopdracht.

² Artikelen 11 en 12 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

³ Interinstitutionaanbeveling inzake de opdrachten voor de bedrijfsrevisor, de externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkende boekhouder of de externe erkende boekhouder-fiscalist in het kader van artikel 10, vijfde lid, artikel 12, § 1, vijfde lid en artikel 17, § 2, 5° en 6° van de WCO.



“Het betreft adviesopdrachten zoals deskundigenonderzoeken, waarderingsopdrachten (meer bepaald raming van de schade) en due diligence-onderzoeken.”



ANDERE OPDRACHTEN

De uiteenlopende behoeften van de entiteiten laten ruimte voor andere opdrachten – al dan niet geregeld door een specifieke beroepsnorm – die door de bedrijfsrevisor kunnen worden uitgevoerd op contractuele basis, rekening houdend met zijn/haar financiële deskundigheid.

Het betreft adviesopdrachten zoals deskundigenonderzoeken, waarderingsopdrachten (meer bepaald raming van de schade) en *due diligence*-onderzoeken. Voorbeelden van transactiegerelateerde adviesdiensten zijn:

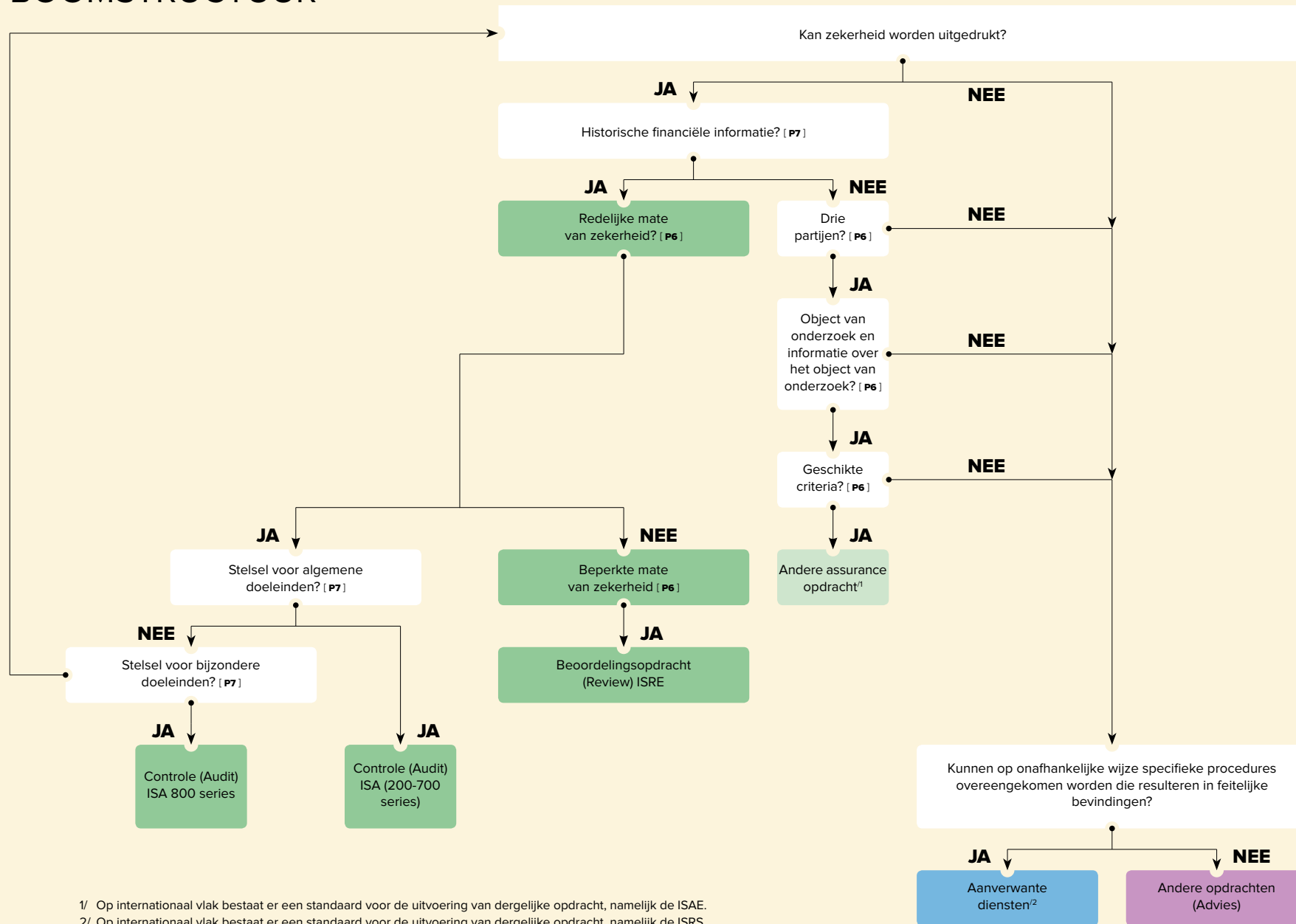
- transactie-evaluatie of due diligence ondersteuning, al dan niet geïnitieerd door de verkoper, uitgebreid of beperkt van opzet;
- assistentie bij het opstellen en analyseren van waarderingsmodellen of prognoses;
- bedrijfswaarderingen, inclusief conclusies met betrekking tot waarden;
- het ondersteunen bij het ontwikkelen van een businessplan;
- assistentie bij het opstellen of het analyseren van koop- of verkoopcontracten met name gericht op afrekeningmechanismen of op specifieke boekhoudkundige aspecten met betrekking tot garanties;
- assistentie van een verkoper of verkrijger van financiering bij het verstrekken van informatie aan kopers of financiers en advisering omtrent optimalisatie van dit proces (opstellen Informatie Memoranda, opzetten datarooms);

- strategische en commerciële analyses;
- ondersteunen bij onderhandelingen;
- assistentie bij herfinancieringen en herstructureringen;
- advisering inzake en begeleiden van integratieprocessen.

Een transactiegerelateerde adviesopdracht omvat niet een oordeel over de vraag of een voorgenomen transactie voldoet aan de door geautoriseerde gebruikers gestelde criteria, of de beslissing om al dan niet een transactie voort te zetten. De verantwoordelijkheid voor deze afwegingen berust uitsluitend bij de geautoriseerde gebruikers.

BOOMSTRUCTUUR

Bij het bepalen van het type van opdracht wordt vertrokken van een aantal vragen:



1/ Op internationaal vlak bestaat er een standaard voor de uitvoering van dergelijke opdracht, namelijk de ISAE.

2/ Op internationaal vlak bestaat er een standaard voor de uitvoering van dergelijke opdracht, namelijk de ISRS.

VERGELIJKING TUSSEN DE OPDRACHTEN VAN DE BEDRIJFSREVISOR^{1/}

Controleopdrachten, beoordelingsopdrachten, overige assurance-opdrachten en aanverwante diensten

	CONTROLEOPDRACHT	BEOORDELINGSOPDRACHT	OVERIGE ASSURANCE-OPDRACHTEN	AANVERWANTE DIENSTEN	
				OVEREENGEKOMEN SPECIEFIE WERKZAAMHEDEN	SAMENSTELLINGSOPDRACHTEN
Naast de specifieke NBO's, in voorkomend geval: Internationaal referentiekader	<u>Internationale controlestandaarden</u> <i>(International Standards on Auditing – ISA)</i>	<u>Internationale standaarden voor beoordelingsopdrachten</u> <i>(International Standards on Review Engagement – ISRE)</i>	<u>Internationale standaarden voor assurance-opdrachten</u> <i>(International Standards on Assurance Engagement – ISAE) Meer bepaald ISAE 3402 Assurance Report on Controls at a Service Organization & ISAE 3420 Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus</i>	<u>Internationale standaarden voor aanverwante diensten</u> <i>International Standards on Related Services – ISRS)</i>	
Toepassing in België	Norm inzake de toepassing van de ISA's > verplichte toepassing in België van de internationale standaarden ISA en ISRE		Er is geen verplichte internationale standaard in België, maar het is raadzaam om te verwijzen naar de internationale standaarden		
Soort informatie	Historische financiële informatie		Niet-financiële informatie Niet-historische financiële informatie (types: geïntegreerd verslag, prestatie-indicatoren, of het proces om een geïntegreerd verslag op te stellen)	Financiële informatie (In voorkomend geval: niet-financiële informatie indien voldoende kennis)	Historische financiële informatie (In voorkomend geval: informatie andere dan historische financiële informatie of niet-financiële informatie)
Mate van zekerheid	Redelijke mate van zekerheid	Beperkte mate van zekerheid	Redelijke of beperkte mate van zekerheid	Geen enkele mate van zekerheid	
Verslag	Gestandaardiseerd verslag (van 1 of 2 pagina(s) zonder details) Op basis van gestandaardiseerde controlewerkzaamheden brengt de bedrijfsrevisor (commissaris) een positief geformuleerd oordeel tot uitdrukking over de financiële overzichten van de gecontroleerde vennootschap	Verslag met conclusie Op basis van de analytische beoordelingen en van gesprekken met het management, brengt de bedrijfsrevisor een negatief geformuleerd oordeel tot uitdrukking over de financiële overzichten van de gecontroleerde vennootschap <i>(“Er is niets onder onze aandacht gekomen dat ons ertoe aanzet van mening te zijn dat...”)</i>	Verslag met conclusie Op basis van uitgevoerde werkzaamheden brengt de bedrijfsrevisor een (positief of negatief geformuleerde) conclusie tot uitdrukking over de beschrijving, de definitie en, in voorkomend geval, de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen: → Redelijke mate van zekerheid over de compliance met criteria → Beperkte mate van zekerheid over de compliance met criteria	Verslag van feitelijke bevindingen (Contractueel en met beperkte verspreiding) Op basis van specifieke verzoeken legt de bedrijfsrevisor de bevindingen van zijn controles vast in een verslag maar hij formuleert geen conclusie/oordeel → Feitelijke bevindingen die voortvloeien uit de uitvoering van specifieke werkzaamheden als basis voor de gebruikers om hun eigen conclusies te trekken	Samenstellingsverklaring waarin de aard van de samenstellingsopdracht en de rol en de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor worden toegelicht (en waarin wordt verduidelijkt dat er geen zekerheid wordt verstrekt) → Bijstand bij het opstellen en het voorstellen van informatie
Beschikbaarheid van het verslag	Gewoonlijk openbaar beschikbaar verslag (mandaat) of beperkte verspreiding (contractuele opdracht)	Gewoonlijk openbaar beschikbaar verslag (mandaat) of beperkte verspreiding (contractuele opdracht)	Openbaar beschikbaar of beperkte verspreiding	Het verslag bevat een verklaring volgens dewelke het gebruik van het verslag beperkt is tot de partijen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn afgesproken	Het gebruik van het verslag kan beperkt zijn tot het management en tot de met governance belaste personen of het verslag kan openbaar worden gemaakt

1/ De “andere opdrachten”, waarvan de voorwaarden moeten worden bepaald tussen de partijen, zijn niet opgenomen in onderhavige vergelijking.