

gedrang zou komen. Zo zou het ook moeilijk verzoenbaar zijn met de plichtenleer een opdracht te aanvaarden tegen voorwaarden die klaarblijkelijk ontoereikend zijn om zich zodoende, in de vennootschap te introduceren en kort daarna deze te verzoeken de bezoldiging te verhogen of werkzaamheden uit te voeren die afzonderlijk zouden bezoldigd worden. Het beroep van bedrijfsrevisor blijft echter een vrij beroep en behoudens de uitzonderlijke vaststelling van een barema, is het onderworpen aan de concurrentieregels inzake tarieven, zolang de goede uitvoering van de werkzaamheden er niet door in gevaar komt.

1.2. Controleprogramma (5 januari 1987)⁴⁹

1. Inleiding

1.1. Het doel van elke controle is een gefundeerd oordeel tot uitdrukking te brengen op basis van doelgerichte en nauwgezet uitgevoerde controlewerkzaamheden. Opdat de controle doelgericht zou zijn dient deze met overleg gepland te worden. De revisor zal vóór hij zijn controlewerkzaamheden aanvat nagaan op welke wijze hij de hem toevertrouwde controleopdracht kan uitvoeren, hij zal m. a. w. een controlestrategie moeten bepalen.

1.2. Als uitgangspunt wordt hierbij genomen dat de financiële staten (en dus ook de jaarrekening) het product zijn van de administratieve organisatie van de te controleren onderneming, terwijl de aard en de omvang van deze organisatie op haar beurt mede bepaald zal worden door de bedrijfsactiviteit en de omvang van de betrokken onderneming.

Pas nadat de revisor de nodige kennis heeft omtrent het controleobject, nl. de onderneming, zal hij in staat zijn een controleplan uit te werken, dat de hoofdlijnen van de controle aangeeft en naderhand verder zal uitgewerkt worden in een gedetailleerd werkprogramma. Hierin kan aangeduid worden door wie de prestaties zullen worden uitgevoerd en hoeveel tijd ze normaal in beslag zullen moeten nemen.

1.3. Onderhavige aanbeveling wil een nadere uitwerking geven van de in paragraaf 2.1. van de algemene controlenormen opgenomen regel: "Iedere controleopdracht zal uitgevoerd worden volgens een aangepast werkprogramma".

Zij wil richting geven aan de planningswerkzaamheden van de controlearbeid m.b.t. een controleopdracht. Hierbij wordt gesteund op de begeleidende commentaar m.b.t. hoger vermelde regel, alsook op de beginselen terzake vervat in de IFAC *International Standards on Auditing* nr. 300 "Planning" (ISA 300) en 310 "Knowledge of the Business" (ISA 310).

⁴⁹ Deze aanbeveling heeft voorwerp uitgemaakt van een Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat d.d. 18 december 1986, Jaarverslag HREB, 1986-1987, niet genummerd.

1.4. Deze aanbeveling is in de eerste plaats toepasselijk op de planning van de controle op de jaarrekening. Zij zal eveneens haar toepassing kunnen vinden bij andere controles van financiële staten die het onderwerp uitmaken van een wettelijke of een contractuele opdracht. De aanbeveling moet echter hoofdzakelijk gelezen worden in het licht van een bestendige controleopdracht.

Bij een eerste controle kan het noodzakelijk zijn dat de revisor zijn planning uitbreidt tot aangelegenheden die niet in deze aanbeveling worden behandeld.

1.5. Bij het plannen van de controlewerkzaamheden m.b.t. de jaarrekening zal de revisor in een eerste fase rekening houden met:

- zijn kennis van de onderneming;
- de aard en de omvang van de administratieve organisatie die hij zal geëvalueerd hebben vanuit het oogpunt van de interne controle.

2. Kennis van de onderneming

2.1. De kennis van de onderneming zal het uitgangspunt vormen van de controleopdracht. De inlichtingen waarover de revisor moet beschikken zullen o.a. betrekking hebben op:

- het juridisch statuut van de onderneming;
- de algemene structuur van de onderneming;
- de belangrijke financiële informatiestromen binnen de onderneming;
- de bedrijfssector waartoe de onderneming behoort;
- de groepsstructuur van de groep waartoe de onderneming behoort.

Deze gegevens zullen bij een bestendige controleopdracht terug te vinden zijn in het permanent dossier en dienen van jaar tot jaar te worden bijgewerkt en opgevolgd⁵⁰.

2.2. De door de revisor verzamelde informatie zal hem het nodige inzicht geven in de onderneming en hem o.m. in staat stellen:

- te bepalen aan welke zaken vooral aandacht moet besteed worden tijdens de controle;
- de administratieve organisatie beter te begrijpen en meer bepaald hoe de boekhoudkundige gegevens ontstaan, verwerkt en gecontroleerd worden;
- de waarderingsregels van de onderneming te begrijpen en hun toepasbaarheid te beoordelen;
- vast te stellen welke staffunctionarissen hem bij de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden de voor controledoeleinden vereiste inlichtingen en informatie kunnen verstrekken; enz.

⁵⁰ Zie bijlage van de aanbeveling 1.3. "Werkdocumenten van de bedrijfsrevisor" d.d. 5 januari 1987.

3. Ontwikkeling van het controleprogramma

3.1. Bij het bepalen van de grote lijnen van zijn controleprogramma zal de revisor bijvoorbeeld rekening moeten houden met:

- de aard van de opdracht (wettelijke dan wel contractuele);
- de datum waarop het verslag (de verslagen) moet worden uitgebracht;
- de omstandigheden die bijzondere aandacht vragen, zoals b.v. discontinuïteitproblemen, de mogelijke overname van de onderneming....;
- de aard en de omvang van het bewijskrachtig controlemateriaal dat in de loop van de controlewerkzaamheden dient verkregen te worden;
- de betrokkenheid van andere revisoren in de controle van eventuele buitenlandse dochtervennootschappen of bijkantoren;
- het inschakelen van medewerkers en eventueel van deskundigen;
- de graad van betrouwbaarheid die de revisor denkt te mogen hechten aan het boekhoudsysteem, dit op basis van zijn eerste beoordeling van de interne controle.

3.2. Bij de voorbereiding van zijn controleprogramma zal de revisor, die de nodige kennis heeft van het boekhoudsysteem en de daarmee verbonden interne controle, rekening houden met de zwakke en sterke punten van deze interne controle bij het bepalen van de aard, het tijdschema en de omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden. De revisor kan beslissen om niet te steunen op bepaalde onderdelen van de interne controle, ofwel omdat hij tot de bevinding is gekomen dat deze klaarblijkelijk geen bevrediging bieden, of wel omdat hij de mening is toegedaan dat er andere doeltreffender manieren bestaan om het nodige bewijskrachtig controlemateriaal te bekommen.

3.3. Een aangepast controleprogramma kan opgesteld worden op basis van een standaardprogramma, dat gewijzigd, aangevuld en eventueel ingekort wordt, rekening houdend met de gegevens die de revisor heeft verzameld uit zijn voorafgaande werkzaamheden.

3.4. *Een controleprogramma kan uit volgende onderdelen bestaan:*

3.4.1. Onderzoek en evaluatie van de gegevens inzake de administratieve organisatie

Bij het begin van een nieuw mandaat zal de revisor progressief de informatie inwinnen die hem moet in staat stellen een inzicht te verwerven in de uitbouw van de administratieve organisatie.

Naderhand zal de revisor er zich van vergewissen dat de beschrijving van de administratieve organisatie, zoals zij bij de controle m.b.t. het voorafgaand boekjaar bestond, nog steeds actueel en volledig is.

3.4.2. Onderzoek naar de werking van de interne controle

Dit onderzoek heeft tot doel na te gaan of de interne controleprocedures waarop de revisor zich wenst te steunen, werken zoals beschreven en doeltreffend functioneren in de hele periode waarop hij er zich wil op steunen. De controleprocedures die hierbij door de revisor ten uitvoer worden gelegd, worden gemeenlijk “compliance” tests genoemd. De resultaten van deze tests kunnen de revisor ertoe brengen om zijn voorafgaande waardering van de interne controle te herzien en de aard, omvang en timing van zijn verdere controlewerkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen.

3.4.3. Het onderzoek van de rekeningen en de financiële staten

Dit zal hoofdzakelijk geschieden door het uitvoeren van zgn. “substantive” tests. Deze tests hebben tot doel voldoende zekerheid te verwerven aangaande de volledigheid, nauwkeurigheid en deugdelijkheid van de gegevens die door het boekhoudsysteem worden voortgebracht. Men onderscheidt:

- onderzoek van individuele transacties en saldi;
- analyse van betekenisvolle ratio's en trends, met inbegrip van de daarbij horende onderzoeken van ongewone schommelingen en posten.

De revisor zal zijn controle zo uitvoeren dat het risico dat belangrijke fouten onontdekt blijven zo laag mogelijk is.

Nota:

Alhoewel “compliance” procedures en “substantive” procedures verschillende doelstellingen hebben, kan het zijn dat de resultaten van de ene proceduresoort bijdragen tot het verwezenlijken van de doelstelling van de andere. Vergissingen ontdekt bij het uitvoeren van “substantive” procedures kunnen de revisor ertoe brengen om zijn oorspronkelijke waardering van sommige interne controleprocedures te herzien.

3.4.4. Controle van de gebeurtenissen na balansdatum

De revisor zal aanvullende controlewerkzaamheden uitvoeren om een redelijke zekerheid te bekomen dat relevante gebeurtenissen na balansdatum werden geïdentificeerd en op passende wijze tot uitdrukking gebracht in de jaarrekening.

3.4.5. Besluitvorming en verslaglegging

1) *Nazicht of de jaarrekening naar vorm en inhoud beantwoordt aan het Wetboek van vennootschappen*

Nadat de jaarrekening werd opgesteld en aan de revisor werd overhandigd zal deze zich ervan dienen te vergewissen of zij overeenkomstig de bepalingen van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, een getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de onderneming.

Dit vereist o.m. dat nagezien wordt of:

- a) de schema's en waarderingsregels zoals vastgelegd in het koninklijk besluit van 30 januari 2001 werden nageleefd;
- b) de in de toelichting opgenomen inlichtingen volledig zijn en stroken met de in de balans en resultatenrekening opgenomen cijfers en tevens de nodige aanvullende gegevens worden verstrekt opdat de jaarrekening een getrouw beeld zou verschaffen⁵¹;
- c) de benaming van de rubrieken of de voorstelling van de jaarrekening werd gewijzigd of werd afgeweken van in het koninklijk besluit vastgelegde waarderingsregels of van vroeger vastgestelde waarderingsregels om tegemoet te komen aan het getrouwe beeld.

2) *Controle van de voorgestelde winstverdeling*

De revisor moet zich ervan vergewissen dat de voorgestelde winstverdeling in overeenstemming is met de statuten en het Wetboek van vennootschappen.

3) *Nazicht van het jaarverslag*

De revisor dient te onderzoeken of het jaarverslag de door het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen bevat en overeenstemt met de jaarrekening⁵².

4) *Synthese van de controlewerkzaamheden*

Na het beëindigen van de controle zal de revisor een synthese maken van de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden. Dit zal uitmonden in het opstellen van een verslag. Naast het verslag dat de revisor opstelt met het oog op de algemene vergadering, kan hij ook een meer uitvoerig verslag opstellen ter attentie van het bestuursorgaan van de onderneming.

4. Het opstellen van een gedetailleerd werkprogramma

4.1. Het organiseren van de controlewerkzaamheden is de taak van de dossierverantwoordelijke. Hij zal:

- de controles in een logische volgorde klasseren en duidelijk de controleobjectieven vaststellen voor elk controleonderdeel. Bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden kan in belangrijke mate delegatie plaatsvinden aan medewerkers. Een van de algemene vereisten bij delegatie is het geven van goede instructies d.w.z. dat de wijze wordt aangegeven waarop de werkzaamheden dienen uitgevoerd te worden. Aard, vorm en omvang van de instructies zullen beïnvloed worden door de kwaliteit, opleiding en ervaring van degenen die met de uitvoering belast worden;

⁵¹ Zie aanbeveling 4.1. "Controle van de inlichtingen opgenomen in de toelichting" d.d. 1 december 1995.

⁵² Zie aanbeveling 4.2. "Controle van het jaarverslag" d.d. 6 oktober 1989.

- de te onderzoeken gegevens indelen in een aantal sectoren: hieronder wordt verstaan een homogeen geheel van boekhoudkundige en andere gegevens waarvan het nazicht vanuit controletechnisch standpunt één geheel vormt;
- vooraleer detailcontroles uit te voeren, zich ervan vergewissen dat er geen elementen aan het licht zijn gekomen die de tijdens vorige controlestappen getrokken conclusies opnieuw in vraag stellen. Dit kan o.m. gebeuren door kritische analyse van de cijfergegevens en wijzigingen in de administratieve organisatie;
- het tijdschema bepalen, dat nodig is om de verschillende controlewerkzaamheden uit te voeren.

4.2. Dit werkprogramma dient ingepast te worden in de jaarplanning van het kantoor. Gebruik makend van gepaste planningstechnieken zal men komen tot een jaarplanning, waarbij aangegeven wordt:

- wanneer bepaalde controles moeten beginnen en moeten afgerond zijn (bepalend hierbij is b.v. de datum van de algemene vergadering, datum van de vergadering van de ondernemingsraad,...);
- het aantal en de kwaliteit van de medewerkers per controleopdracht;
- het aantal en de kwaliteit van de medewerkers waarover het kantoor gedurende het gehele jaar moet kunnen beschikken.

4.3. Bij zijn *persoonlijke jaarplanning* zal de revisor tevens rekening houden met de data van vergaderingen van de organen van de onderneming die zijn aanwezigheid vereisen (zoals b.v. de algemene vergadering, vergadering van de ondernemingsraad).

4.4. De *werkpapieren* zullen duidelijk aangeven hoe aan het controleprogramma gestalte werd gegeven⁵³. Concrete instructies terzake zullen in het gedetailleerd werkprogramma worden vastgelegd, voornamelijk met het oog op de delegatie van werkzaamheden aan medewerkers.

⁵³ Zie aanbeveling 1.3. "Werkdocumenten van de bedrijfsrevisor" d.d. 5 januari 1987.