

1.3. Werkdocumenten van de bedrijfsrevisor (5 januari 1987)⁵⁴

1. Inleiding

Onderhavige aanbeveling wil een nadere uitwerking geven van de in paragraaf 2.2. van de algemene controlenormen opgenomen regel:

“De bedrijfsrevisor is verplicht van de door hem en zijn medewerkers verrichte controlewerkzaamheden zodanig aantekening te houden of te doen houden, dat hieruit een getrouw beeld van de uitgevoerde opdracht kan worden verkregen. Deze werkdocumenten moeten gedurende tien jaar bewaard blijven”.

Zij wil de eisen toelichten die aan de wijze van aantekening houden van controlewerkzaamheden dienen gesteld te worden. Hierbij wordt gesteund op de begeleidende commentaar m.b.t. hoger vermelde regels, alsook op de beginselen vervat in de IFAC International Standard on Auditing n° 230 “Documentation” (ISA 230).

2. Definities

De werkdocumenten omvatten de bescheiden die bij de uitvoering van de controle werden aangemaakt of verkregen en de vastlegging vormen van de controlewerkzaamheden, de overwegingen en beslissingen die genomen zijn in het kader van de oordeelvorming.

Het systematisch noteren van alle gegevens, ordelijk geklasseerd, vormt een volledig stel werkdocumenten, dat gemeenlijk het controledossier wordt genoemd.

⁵⁴ Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisorat d.d. 18 december 1986, Jaarverslag HREB, 1986-1987, niet genummerd.

3. Vorm en inhoud

Voor elke controleopdracht dient een controledossier gevormd te worden. Er kan gebruikgemaakt worden van een stel gestandaardiseerde werkdocumenten, doch de structuur ervan dient steeds aangepast te worden aan de betrokken controleopdracht. Als algemene regel geldt dat de vorm en de inhoud van het controledossier moet tegemoet komen aan de doelstellingen vervat in paragraaf 2.2.2. van de algemene controlenormen.

3.1. De vorm

De vorm van het controledossier en van de daarin opgenomen werkdocumenten zal mede bepaald worden door:

- de aard van de controleopdracht;
- in het bijzonder voor wat betreft de controle op de jaarrekening: de aard, de omvang en de structuur van de onderneming, haar administratieve organisatie en interne controle.

3.2. Kwaliteitseisen

In het controledossier wordt duidelijk geïllustreerd hoe het werkprogramma werd geconcretiseerd.

Het controledossier is een instrument dat de uitgevoerde werkzaamheden voorstelt en de in het controleverslag uitgedrukte beoordeling motiveert.

Als werkinstrument moet het dossier de revisor in staat stellen een duidelijk inzicht te krijgen in de reeds uitgevoerde en nog uit te voeren controlewerkzaamheden en alle gegevens bevatten waarop de oordeelsvorming kan gesteund worden. Als motivering voor de beoordeling, moet het dossier aantonen dat het oordeel van de revisor gebaseerd is op een deugdelijke redenering.

Uit de functies van het controledossier vloeit voort dat het moet voldoen aan elementaire (kwalitatieve) eisen nl. systematische opbouw, duidelijkheid en volledigheid.

Ten aanzien van de in het controledossier geklasseerde werkdocumenten houdt dit in dat elk werkdocument:

- ten minste vermeldt: de naam van de gecontroleerde onderneming, wie de controle heeft uitgevoerd, de datum waarop zulks geschiedde, alsook het onderwerp van de controle en in voorkomend geval de gecontroleerde periode;
- dat werd nagezien door een ander lid van het revisorenkantoor, een aanduiding draagt van dit nazicht; de vermelding of de paraaf mogen echter wel aangebracht worden bovenaan een rubriek of een geheel van stukken;
- zorgvuldig geïdentificeerd wordt, op basis van een uitgewerkt verwijzingsstelsel, dat toelaat om zijn plaats in het dossier te bepalen;

- tenzij het uit de inhoud ervan zonder meer blijkt, vermeldt uit welke bron de vastgelegde informatie werd verkregen, de aard en de resultaten van het uitgevoerde werk en de daaruit getrokken conclusies;
- een middel vormt om een welbepaald doel te bereiken, en geen doel op zichzelf is. Men dient steeds voor ogen te houden dat het dossier gemakkelijk moet kunnen geconsulteerd worden. Het mag bijgevolg niet overladen worden met onnodige documenten.

Elk controledossier zal een inhoudsopgave bevatten aan de hand waarvan de volledigheid ervan kan gecontroleerd worden.

3.3. De inhoud van het dossier: algemene principes geldend voor elke opdracht

Elk controledossier zal zeker bevatten:

- het document waaruit de toewijzing van de controleopdracht blijkt (uittreksel uit het verslag van de algemene vergadering, contractuele overeenkomst,...);
- een brief of document waaruit blijkt dat contact werd opgenomen met de vorige revisor⁵⁵;
- het werkprogramma m.b.t. de controleopdracht (in voorkomend geval zal dit programma duidelijk aangeven hoe de taakverdeling binnen een college geschiedt);
- aantekeningen omtrent de bevindingen en de wijze waarop aan de specifieke problemen die in de loop van de controle werden ontmoet een oplossing werd gegeven.

Naargelang de aard van de opdracht (eenmalig of zich herhalend), kan het controledossier gesplitst worden in b.v. een administratief deel, een deel dat gegevens bevat die van boekjaar tot boekjaar kunnen gebruikt worden en een deel dat betrekking heeft op de controlewerkzaamheden van het lopende boekjaar. Het klassemment van deze onderscheiden deeldossiers zal geschieden op de wijze die het best is aangepast aan de organisatie van het betrokken revisorenkantoor.

3.4. Dossierinhoud m.b.t. de controle van de jaarrekening

Naast de in paragrafen 3.2. en 3.3. opgenomen inhoud zal het dossier m.b.t. de controle op de jaarrekening tevens bevatten:

- aantekeningen m.b.t. de aard, de omvang en de structuur van de administratieve organisatie en interne controle;
- aantekeningen m.b.t. de gecontroleerde jaarrekeningcijfers.

⁵⁵ Onder vorige revisor moet niet alleen een commissaris verstaan worden, maar tevens ook de confrater die belast was met de controle van dezelfde operatie (zie b.v. paragraaf 2.1. van de normen inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng).

Het is aan te bevelen om het dossier te splitsen in:

- a) een permanent dossier met administratieve gegevens en gegevens die eveneens noodzakelijk zijn voor toekomstige controles;
- b) een dossier dat specifiek betrekking heeft op de jaarrekening van het gecontroleerde boekjaar, dat gemeenlijk het jaarlijks dossier wordt genoemd.

Hoger vermelde principes gelden voor het merendeel tevens voor alle bestendige controleopdrachten.

In bijlage worden voorbeelden opgenomen van gegevens en documenten die in het permanent dossier en in het jaarlijks controledossier kunnen opgenomen worden. De gegeven opsommingen zijn echter niet noodzakelijk volledig en alle opgesomde gegevens dienen ook niet in elk dossier teruggevonden te worden.

4. Eigendom en bewaring

De werkdocumenten mogen niet beschouwd worden als een deel of als een vervanging van de boekhouding van de onderneming. Alle bescheiden die bij de controle werden aangemaakt of verkregen en door de revisor gebruikt werden bij zijn oordeelvorming, met inbegrip van kopieën van documenten m.b.t. de boekhouding van de cliënt, zijn en blijven diens eigendom. De revisor zal de nodige schikkingen treffen opdat zijn controledossiers op een aanvaardbare wijze gedurende 10 jaar bewaard en gearhiveerd worden. Indien de controlewerkzaamheden in college worden uitgevoerd, komen de revisoren onder elkaar overeen over de wijze waarop de werkdocumenten moeten bewaard worden. Men dient op zijn hoede te zijn voor verlies of diefstal van werkdocumenten, voornamelijk bij het vervoeren van deze documenten van het kantoor van de revisor naar lokalen van de cliënt. In voorkomend geval, verdient het aanbeveling dat terzake duidelijke instructies worden gegeven aan medewerkers van de revisor.

Hierbij dient in het bijzonder aandacht besteed te worden aan het veilig stellen van het beroepsgeheim. De revisor is immers tot het beroepsgeheim gehouden krachtens artikel 27, tweede lid van de Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, waarin uitdrukkelijk verwezen wordt naar artikel 458 van het Strafwetboek.

4.1. Kwaliteitscontrole (art. 18ter Wet 22 juli 1953)

De kwaliteitscontrole in de schoot van een maatschap of onder onderscheiden kantoren houdt geen schending in van het beroepsgeheim wanneer aan volgende voorwaarden is voldaan;

- het onderzoek mag alleen maar uitgevoerd worden door personen die ten aanzien van de verplichting tot beroepsgeheim dezelfde waarborgen bieden als de revisor;
- de dossiers zullen ter plaatse worden ingezien. Het volledige dossier moet voortdurend onder de bewaring blijven van de revisor die er de

verantwoordelijkheid voor draagt.

4.2. Het verstrekken van inlichtingen aan de confrater die de revisor opvolgt

Als algemene regel geldt dat de opvolger de werkdocumenten van zijn voorganger kan consulteren, notities en, mits toestemming terzake, fotokopieën maken. De originele werkdocumenten worden in principe niet overgedragen.

In geval van overlijden van een bedrijfsrevisor mag de voorzitter, op verzoek van erfgenamen of rechthebbenden, een plaatsvervanger benoemen, die belast wordt met het voorlopig beheer van het kantoor van de overledene. Deze plaatsvervanger zal dan ook de dossiers van de overleden confrater onder zijn hoede dienen te nemen tot in de vervanging van de overleden confrater wordt voorzien, aan wie hij de controledossiers met betrekking tot de onderneming kan overdragen.

4.3. Inbeslagneming van de dossiers door het gerecht

Het Strafrecht voorziet in de mogelijkheid van inbeslagneming van voorwerpen, waartoe dus ook dossiers van de revisor moeten gerekend worden, die kunnen dienen om de “waarheid aan het licht te brengen”. In voorkomend geval zal de revisor zijn voorbehoud m.b.t. het beroepsgeheim laten opnemen in het proces- verbaal van de inbeslagneming.

* * *

Bijlage

Onderhavige bijlage maakt geen deel uit van de aanbeveling en heeft slechts een illustratief karakter. Het voorbeeld heeft betrekking op het werk dossier voor een controle op de jaarrekening.

1. Inhoud van het permanent dossier

Het permanent dossier kan o.m. bestaan uit:

A. Een administratief gedeelte omvattende:

- een document waaruit de toewijzing van de controleopdracht blijkt;
- kopieën van de inlichtingen verstrekt aan het Instituut;
- een brief of document waaruit blijkt dat in voorkomend geval, contact werd opgenomen met de vorige revisor.

B. Informatie van blijvend belang, zoals:

- de laatste gecoördineerde tekst van de statuten;
- relevante reglementering inzake de bedrijvigheid van de onderneming;
- een beschrijving van de onderneming, de bedrijfsactiviteit en het adres van de vestigingen;
- gegevens die jaar na jaar moeten gevolgd worden zoals benoeming van bestuurders, volmachten, neerlegging van de jaarrekening en waarderingsregels;
- notulen van de vergaderingen van de raad van bestuur die van blijvend belang zijn;
- financiële indicatoren, ratio's en andere essentiële statistische gegevens;
- organogram waarin de functies van de directieleden en de verdeling van de verantwoordelijkheden wordt beschreven;
- beschrijving van de administratieve organisatie, interne controlevragenlijst en bevindingen inzake de interne controle;
- rekeningenstelsel van de onderneming;
- rekeningen waarvan de historiek blijvend moet worden gevolgd: kapitaal, uitgiftepremies, reserves, overgedragen resultaten, herwaarderingsmeerwaarden,
- vaste activa: inventaris van terreinen en gebouwen, permanente inventaris van de portefeuille, afschrijvingstabellen;– voorzieningen voor risico's en kosten, kapitaalsubsidies, schulden op langer dan één jaar;
- correspondentie van blijvend belang;
- details van belangrijke zaken die bij vorige controles naar voor kwamen, alsmede een vastlegging van de dienaangaande genomen beslissingen met hun verantwoording.

2. Inhoud van het lopend controledossier

Het lopend controledossier kan o.m. bestaan uit:

- een kopie van de jaarrekening waarover verslag wordt uitgebracht, alsook van het jaarverslag;
- het werkprogramma voor het betrokken jaar;
- vastleggingen m.b.t. de verrichte controlewerkzaamheden en de tijdsbesteding;
- aantekeningen van bij de controle vastgestelde zaken;
- aantekeningen m.b.t. de bij de controle ontmoette probleempunten en de wijze waarop hieraan een oplossing werd gegeven;
- vastleggingen van uitgevoerde detailcontroles m.b.t. de diverse posten van de jaarrekening;
- vastleggingen van de aansluiting tussen de boekhouding en de jaarrekening;
- aantekeningen m.b.t. het onderzoek inzake naleving van de boekhoudwetgeving;
- van derden ontvangen schriftelijke bevestigingen;
- bevestigingen door de leiding aan de revisor verstrekt;
- een kritische beoordeling van de gebeurtenissen na balansdatum;
- kopieën van verslagen en briefwisseling gericht aan de onderneming.

Opmerking:

Wanneer een in het permanent dossier opgenomen document niet meer actueel is, verdient het aanbeveling dit document te bewaren in het lopend controledossier van het jaar waarin het zijn actualiteit verloor.

1.4. Kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden (16 januari 1998)^{56 57}

1. Inleiding

1.1. Paragraaf 1.1.4. van de algemene controlenormen stelt dat: “Een nauwgezette uitvoering van de controle vergt dat de revisor die verantwoordelijk is voor het dossier, hieraan persoonlijk voldoende aandacht besteedt. De revisor kan zich laten bijstaan door deskundige medewerkers wiens werkzaamheden hij leidt, opvolgt en naziet, (...)”.

Deze aanbeveling heeft ten doel grondslagen vast te stellen en aanwijzingen te geven:

- a) omtrent de kwaliteitsbeheersingsmaatregelen binnen een revisorenkantoor in het algemeen, en
- b) bij een individuele controleopdracht.

1.2. In deze aanbeveling worden de onderstaande begrippen als volgt gedefinieerd:

- a) “de revisor”: de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor de uitvoering van de controleopdracht;
- b) “revisorenkantoor”: hetzij een kantoor, hetzij een zelfstandig gevestigd revisor die medewerkers in dienst heeft;
- c) “personeel”: alle vennoten en medewerkers (in dienstverband en zelfstandigen) die betrokken zijn bij de controlepraktijk van het kantoor;
- d) “assistenten”: het personeel dat betrokken is bij een individuele controleopdracht, met uitzondering van de revisor.

⁵⁶ Deze aanbeveling steunt op de International Standard of Auditing n° 220 uitgevaardigd door de IFAC.

⁵⁷ Advies Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy d.d. 27 november 1997, Jaarverslag 1997, p. 29-30.