

**OMZENDBRIEF ⁽¹⁾ 2014/04 VAN HET INSTITUUT VAN DE
BEDRIJFSREVISOREN**

De Voorzitter

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
EV/IVB/sr

Uw referte

Datum
04-09-2014

Geachte Confrater,

Betreft: Rekendecreet en *single audit* – richtlijnen voor de opmaak van de *management letter*

1. Context

In omzendbrief 2012/10 werden de drie luiken van de opdracht voor de bedrijfsrevisoren in Vlaamse entiteiten zoals beoogd door artikel 9 van het Besluit van de Vlaamse Regering betreffende controle en *single audit* van 7 september 2012 (hierna ‘het besluit *single audit*’), uiteengezet. Omzendbrief 2013/08 geeft aan welk referentiekader dient gehanteerd te worden voor de controle van het aangepast karakter en de werking van de boekhoudkundige organisatie, gericht op de productie van financiële rapportering en het formuleren van aanbevelingen over vastgestelde tekortkomingen inzake organisatiebeheersing, die conform artikel 9, § 7 van het besluit *single audit*, in de *management letter* worden geformuleerd.

Onderhavige omzendbrief beoogt de principes toe te lichten inzake de opmaak van de *management letter*.

⁽¹⁾ De omzendbrieven bevatten algemene deontologische aspecten en hebben geen bindend karakter in hoofde van de bedrijfsrevisoren (Verslag aan de Koning bij K.B. 21 april 2007, BS 27 april 2007, p. 22890). De omzendbrieven kunnen standpunten van de Raad van het Instituut of beschrijvingen van een wettelijke, reglementaire of normatieve verplichting inhouden op voorwaarde dat deze voortvloeien uit de deontologie van het beroep van bedrijfsrevisor.

Voorafgaandelijk wenst de Raad van het IBR eraan te herinneren dat de ISA's van toepassing zullen worden voor de controle en het beperkt nazicht van de historische financiële informatie voor alle entiteiten met betrekking tot de boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014. Tot dan gelden de algemene controlenormen. De Raad wenst hierop evenwel te anticiperen en betreft de betrokken ISA's reeds in onderhavige omzendbrief. Indien de bedrijfsrevisor zich op deze ISA's baseert, dient hij de totaliteit van de ISA's in aanmerking te nemen bij de uitvoering van zijn opdracht. Hetzelfde geldt voor het verslag dat in het kader van *single audit* wordt uitgebracht.

2. Algemene bepalingen inzake de *management letter*

Door de bepaling van artikel 9, § 7 van het besluit *single audit* kan worden gesteld dat de *management letter* voortaan een wettelijk erkend begrip is ⁽²⁾. De opmaak van een *management letter* is derhalve verplicht en dient bovendien jaarlijks te gebeuren.

De in de *management letter* op te nemen elementen worden enerzijds voorgeschreven door paragraaf 11 van ISA 265 en anderzijds door het artikel 9, § 7 van het besluit *single audit*.

Conform artikel 9, § 7 van het besluit *single audit*, dient de *management letter* volgende aspecten te omvatten:

- vastgestelde tekortkomingen inzake organisatiebeheersing;
- vastgestelde inefficiënties; en
- inbreuken op andere regelgeving die financiële gevolgen voor de entiteit met zich mee hebben gebracht of zouden kunnen brengen.

A. Tekortkomingen inzake organisatiebeheersing

Voor de organisatiebeheersing dient te worden verwezen naar de “Leidraad Interne Controle/Organisatiebeheersing” (januari 2008), opgesteld door de werkgroep "verfijning leidraad interne controle" op basis van de leidraad van Audit Vlaanderen (voorheen: Interne Audit van de Vlaamse Administratie (IAVA)). De Raad van het Instituut heeft deze leidraad in omzendbrief 2013/08 aangewezen als gepast referentiekader voor de controle van het aangepast karakter en de werking van de boekhoudkundige organisatie, gericht op de productie van financiële rapportering en het formuleren van aanbevelingen over vastgestelde tekortkomingen inzake organisatiebeheersing – met andere woorden voor het opstellen van de *management letter*.

⁽²⁾ L. ACKE, “Overleg tussen controleactoren per instelling en betrokkenheid van het bedrijfsrevisoraat bij performantie-audit ressorterend onder *single audit*”, in Ed., “*De (performantie-)audit in de publieke sector en de non-profitsector*”, ICCI, Maklu, 2013-2, 159, nr. 409.

De Raad van het IBR herinnert eraan dat indien tekortkomingen worden vastgesteld, eveneens de impact op het commissarisverslag moet worden beoordeeld. Een tekortkoming kan immers bijvoorbeeld betrekking hebben op een belangrijke beheerscontrole; indien de controledoelstellingen niet via alternatieve controlewerkzaamheden kunnen worden gerealiseerd, dan zal dit een impact hebben op de draagwijdte van het verslag.

Het schriftelijk communiceren aan het management en aan het bestuursorgaan van significante tekortkomingen in de interne beheersing is tevens vereist door de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing, ISA's*)⁽³⁾.

Zo heeft de bedrijfsrevisor, conform ISA 260⁽⁴⁾, ten aanzien van het bestuursorgaan bepaalde communicatieverantwoordelijkheden omtrent zijn significante bevindingen bij een controle van de jaarrekening. Hieronder vallen onder meer de geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing, die conform ISA 265 moeten meegedeeld worden. Van de bedrijfsrevisor wordt namelijk vereist dat hij een voor de controle relevant inzicht in de interne beheersing verwerft bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang (ISA 315⁽⁵⁾, par. 12). In principe beoogt ISA 260 enkel de communicatie met het bestuursorgaan en niet met het management (par. 1), tenzij deze laatste een rol heeft in het bestuur van de entiteit.

ISA 265⁽⁶⁾ vereist dat de bedrijfsrevisor de significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd tijdig schriftelijk mededeelt aan het bestuursorgaan. Hij zal deze tevens schriftelijk aan het management medelen, behoudens indien het in de gegeven omstandigheden niet passend zou zijn. Het management op het passend verantwoordelijkheidsniveau is, conform paragraaf A19 van ISA 265, gewoonlijk het management dat de verantwoordelijkheid en de bevoegdheid heeft om de tekortkomingen in de interne beheersing te evalueren en om de noodzakelijke corrigerende maatregelen te nemen. Een tekortkoming in de interne beheersing is significant indien deze, individueel of gecombineerd, op grond van de professionele oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor, voldoende belangrijk is om onder de aandacht van het bestuursorgaan te brengen (par. 6 (b), ISA 265). De significantie van een tekortkoming of van een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing hangt niet alleen af van de vraag of een afwijking in de jaarrekening daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, maar ook van de waarschijnlijkheid dat een afwijking zou kunnen plaatsvinden, alsook van de potentiële grootorde van de afwijking (par. A5, ISA 265). Voor bedrijfsrevisoren werkzaam in de publieke sector kan wet- of regelgeving

⁽³⁾ Voor een overzicht van de vertaling van de in België van toepassing zijnde ISA's: http://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/isas/Pages/default.aspx.

⁽⁴⁾ ISA 260, Communicatie met degenen belast met *governance*.

⁽⁵⁾ ISA 315, Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.

⁽⁶⁾ ISA 265, Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met *governance* en management, paragrafen 9 en 10.

opleggen dat zij over tekortkomingen in de interne beheersing rapporteren, ongeacht de significantie van de potentiële gevolgen ervan. Tevens is het mogelijk dat wordt verwacht dat over met de interne beheersing verband houdende aangelegenheden wordt gerapporteerd, zoals de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving (par. A27, ISA 265).

Er wordt tot slot opgemerkt dat ISA 260 voorziet in de verplichting om *significante* tekortkomingen te melden, maar de mogelijkheid openlaat om andere tekortkomingen te vermelden. Het besluit *single audit* hanteert de notie “significant” niet en lijkt daardoor een ruimer toepassingsgebied te hebben.

B. Vastgestelde inefficiënties

Terwijl ISA 260 geen verplichting oplegt tot het melden van inefficiënties, bepaalt het besluit *single audit* uitdrukkelijk dat vastgestelde inefficiënties moeten worden gemeld in de *management letter*. Ongeacht het feit dat het begrip inefficiënties niet is gedefinieerd en dat het niet gaat om een performantie-audit, leunt het begrip “efficiëntie” daar dicht bij aan. Het beoordelen van de drie E’s – effectiviteit, efficiëntie en economie (zuinigheid) gebeurt door het Rekenhof. Die elementen zijn terug te vinden in de definitie die INTOSAI, de internationale koepelorganisatie van rekenkamers, geeft in ISSAI 3100⁽⁷⁾, alsook in de inrichtingswet van het Rekenhof⁽⁸⁾.

Het besluit *single audit* legt de verplichting op om in de *management letter* te rapporteren over een aantal vaststellingen waarvan de commissaris oordeelt dat het pertinent is deze mee te delen aan het management. De Raad van het IBR meent dat uit artikel 9 van het besluit *single audit* geen actieve zoekplicht voortvloeit in hoofde van de bedrijfsrevisor naar gebeurlijke inefficiënties. Worden naar aanleiding van de audit evenwel inefficiënties vastgesteld, dan dienen deze gemeld.

Efficiëntie richt zich op de vraag of de ingezette middelen optimaal of voldoende zijn gebruikt: had hetzelfde resultaat bereikt kunnen worden met minder middelen of had een beter resultaat bereikt kunnen worden met dezelfde middelen (in termen van kwaliteit en kwantiteit van het resultaat)? Het gaat met andere woorden om de efficiëntie bij het gebruik van de personeelsmiddelen, financiële of andere middelen en het toetsen van informatiesystemen, de performantie-maatregelen en van de gehanteerde maatregelen per uniteit teneinde de vastgestelde inefficiënties te verhelpen.

Voor het vaststellen van eventuele inefficiënties wordt van de bedrijfsrevisor niet verwacht dat hij actief op zoek gaat. Het is aanbevolen bij de keuze van methodes zo soepel en pragmatisch als mogelijk te zijn. Elke vaststelling van

⁽⁷⁾ ISSAI 3100, *Performance Audit Guidelines – Key Principles*.

⁽⁸⁾ I. DESOMER, V. PUT en E. VAN LOOCKE, “Performantie-audit uitgevoerd door het Rekenhof” in Ed., “*De (performantie-)audit in de publieke sector en de non-profitsector*”, ICCI, Maklu, 2013-2, 45, nr. 117.

een inefficiëntie kan slechts relatief zijn. De afwezigheid van rentabiliteit is slechts in uitzonderlijke gevallen onmiddellijk zichtbaar. Elke door de bedrijfsrevisor gehanteerde methode dient steeds gekaderd te worden binnen de opdracht van financiële analyse en van financiële verslaggeving.

In dit kader kan nuttig verwezen worden naar ISSAI 3000 ⁽⁹⁾ en ISSAI 3100 ⁽¹⁰⁾. Hierin wordt duidelijk gesteld dat de gehanteerde methoden zullen variëren naargelang van de audit.

C. Inbreuken op andere regelgeving die financiële gevolgen voor de entiteit met zich mee hebben gebracht of zouden kunnen brengen

Ook hier gaat het besluit *single audit* verder dan hetgeen door ISA 260 wordt vereist. De bedrijfsrevisor zal dit “compliance”-vraagstuk de juiste plaats moeten geven bij zijn risicobeoordeling.

“Andere” regelgeving omvat regelgeving anders dan het Rekendecreet en diens uitvoeringsbesluiten. Het gaat hierbij onder meer over de regelgeving inzake openbare aanbestedingen, milieuwetgeving, enz. Deze regelgeving kan zeer uiteenlopend zijn en is specifiek per gecontroleerde entiteit.

Voor meer theoretische achtergrond, kan worden verwezen naar ISSAI 4000 ⁽¹¹⁾, 4100 ⁽¹²⁾ en 4200 ⁽¹³⁾.

3. Richtlijnen voor de opmaak van de *management letter*

Voornoemde “Leidraad Interne Controle/Organisatiebeheersing” geeft aan de hand van een aantal thema’s aan welke elementen aanwezig moeten zijn voor een goede managementcontrole van de organisatie. Derhalve zullen deze thema’s de basis vormen voor de opmaak van de *management letter*. De Raad van het IBR herneemt hieronder enkele basisprincipes in verband met de *management letter* zoals beoogd door artikel 9, § 7 van het besluit *single audit*.

1. Het vertrouwelijk karakter van de management letter

De *management letter* zal aangeven dat het gaat om een strikt vertrouwelijk document dat bestemd is voor het management en het bestuursorgaan van de Vlaamse entiteit. De Raad van het Instituut beschouwt de *management letter* immers juridisch als een eenzijdig en vertrouwelijk document tussen de bedrijfsrevisor en het bestuursorgaan. Daardoor valt het onder het recht op eerbiediging van het privéleven, gewaarborgd door artikel 8.1 van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de

⁽⁹⁾ ISSAI 3000, *Implementation Guidelines for Performance Auditing*.

⁽¹⁰⁾ ISSAI 3100, *Performance Audit Guidelines: Key Principles*.

⁽¹¹⁾ ISSAI 4000, *General Introduction to Guidelines on Compliance Audit*.

⁽¹²⁾ ISSAI 4100, *Compliance Audit Guidelines for Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements*.

⁽¹³⁾ ISSAI 4200, *Compliance Audit Guidelines Related to Audit of Financial Statements*.

Fundamentele Vrijheden, evenals onder het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor⁽¹⁴⁾.

Artikel 50, 2/1 van het rekendecreet voorziet evenwel in een uitzondering op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor omtrent de informatie-uitwisseling over de auditstrategie en -planning, de monitoring en risicoanalyse, de controle en rapportering en de controlemethodieken door de bedrijfsrevisor aan het Rekenhof en Audit Vlaanderen inzake entiteiten van de Vlaamse overheid die zij gemeenschappelijk hebben als controledomein. Tevens wordt een uitzondering voorgeschreven voor de overdracht aan het Rekenhof en Audit Vlaanderen van informatie uit werkdocumenten van de bedrijfsrevisor inzake entiteiten van de Vlaamse overheid die zij gemeenschappelijk hebben als controledomein.

Tevens zal worden aangegeven dat de bedrijfsrevisor akkoord gaat met het overmaken van het document op vertrouwelijke basis aan het Rekenhof en Audit Vlaanderen.

De uitzonderingen op het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor veranderen evenwel niets aan het feit dat het management en het bestuursorgaan de enige bestemming zijn van de *management letter*.

Het Rekenhof en Audit Vlaanderen zullen erop toezien dat ze niet bijdragen tot een onrechtstreekse overtreding van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor door bijvoorbeeld te citeren uit de *management letter*.

Het spreekt voor zich dat het Rekenhof en Audit Vlaanderen zelf volledig verantwoordelijk blijven voor de besluiten die zij uit de *management letter* trekken.

2. Contextinformatie

De bedrijfsrevisor moet voldoende informatie opnemen teneinde het bestuursorgaan en het management inzicht te verschaffen in de context van de communicatie. Hij dient, conform paragraaf 11 van ISA 265, uit te leggen dat:

- a) het doel van de controle was dat de bedrijfsrevisor een oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking brengt;
- b) de controle onder meer betrekking had op het overwegen van de interne beheersing die voor het opstellen van de jaarrekening relevant is teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die in de gegeven omstandigheden passend zijn, maar niet met het doel een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing tot uitdrukking te brengen;
- c) de aangelegenheden waarover wordt gerapporteerd beperkt zijn tot die tekortkomingen die de bedrijfsrevisor tijdens de controle heeft geïdentificeerd en waarvoor hij tot de conclusie is gekomen dat deze voldoende belangrijk zijn om aan het bestuursorgaan te worden gerapporteerd.

⁽¹⁴⁾ IBR, *Jaarverslag*, 2006, p. 90.

3. *Communicatie van de vastgestelde tekortkomingen*

Artikel 9 van het besluit *single audit* vereist niet enkel dat gerapporteerd wordt over de vastgestelde tekortkomingen inzake organisatiebeheersing, maar tevens over de vastgestelde inefficiënties en inbreuken op andere regelgeving die financiële gevolgen voor de entiteit met zich mee hebben gebracht of zouden kunnen brengen.

Voor elke vastgestelde tekortkoming wordt aan de hand van de classificatiegraad een duidelijke omschrijving gegeven, alsook de wet- of regelgeving die de Vlaamse entiteit had moeten naleven bij het opzetten van interne beheersingsmaatregelen. Tevens zal de bedrijfsrevisor duidelijk de mogelijke gevolgen van de tekortkoming omschrijven. De potentiële gevolgen worden best beschreven vanuit een financieel en niet-financieel perspectief maar moeten niet worden gekwantificeerd.

Voor dit laatste punt kan aan de hand van de maturiteitsinschatting een classificatiegraad aan de geïdentificeerde tekortkomingen en de bevindingen worden gegeven. Zo kan een classificatie gemaakt worden gaande van grote significante tekortkomingen die een belangrijke impact kunnen hebben op het bereiken van de door de entiteit vooropgestelde doeleinden (graad 1), over bevindingen die een significante impact hebben op de controle-omgeving (gericht op de houding van het management tegenover de risico's) (graad 2) tot minder significante bevindingen die, volgens de professionele oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor, toch onder de aandacht gebracht moeten worden (graad 3).

4. *Aanbevelingen*

De bedrijfsrevisor neemt zijn suggesties op inzake corrigerende maatregelen voor de vastgestelde tekortkomingen, de feitelijke of voorgestelde maatregelen van het management, en vermeldt, zo nodig, of hij al dan niet stappen heeft ondernomen om te verifiëren of de maatregelen van het management zijn geïmplementeerd.

Aanbevelingen moeten het management in staat stellen om de (mogelijke) gevolgen van de geïdentificeerde tekortkoming weg te werken dan wel te reduceren tot een aanvaardbaar niveau.

In voorkomend geval, kan de bedrijfsrevisor aangeven welke voordelen verbonden zijn aan het implementeren van zijn aanbevelingen. De verantwoordelijkheid voor het evalueren van de kosten en de baten van het implementeren van corrigerende maatregelen ligt evenwel exclusief bij het bestuursorgaan en het management.

5. *Reactie van het management*

Het management zal duidelijk aangeven in welke mate hij akkoord of niet akkoord gaat met de bevindingen van de bedrijfsrevisor en geeft hiervoor de redenen op.

6. *Communicatie van de in een voorgaande periode meegedeelde tekortkomingen*

De Raad van het Instituut meent dat het aanbevolen is dat de bedrijfsrevisor in de *management letter* de in een vorige periode meegedeelde tekortkomingen opneemt. Er wordt op gewezen dat het nalaten van het management om in een voorgaande periode meegedeelde tekortkomingen in de interne beheersing te verhelpen op zich een significante tekortkoming kan worden die moet meegedeeld worden aan het bestuursorgaan. Dit hangt af van de professionele oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor.

7. *Administratieve en boekhoudkundige organisatie, gericht op de productie van financiële rapportering*

Zowel ingevolge het Rekendecreet als het besluit *single audit* wordt van de bedrijfsrevisor verwacht dat hij bijzondere aandacht besteedt aan de administratieve en de boekhoudkundige organisatie gericht op de productie van financiële rapportering. De bedrijfsrevisor dient zowel het aangepast karakter als de efficiënte werking ervan te beoordelen. In de modelverslagen die door het ICCI werden uitgewerkt, wordt aangegeven dat de bedrijfsrevisor in zijn verslag vermeldt dat hij bij het maken van de risico-inschatting het aangepast karakter en de werking van de administratieve en boekhoudkundige organisatie, gericht op de productie van financiële rapportering in aanmerking heeft genomen zonder evenwel een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit tot uitdrukking te brengen. De bedrijfsrevisor dient de impact van overwegingen in verband met het aangepast karakter en de werking van de administratieve en boekhoudkundige organisatie, gericht op de productie van financiële rapportering, te beoordelen. Doen deze overwegingen geen afbreuk aan het oordeel over het getrouw beeld van de jaarrekening conform het rekendecreet en de uitvoeringsbesluiten, maar zijn deze relevant voor het begrip dat de gebruikers hebben van de controle, de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor of het controleverslag zal de bedrijfsrevisor deze overwegingen opnemen in een paragraaf inzake overige aangelegenheden op het einde van het eerste deel van het verslag.

De bedrijfsrevisor beoordeelt of eventuele opmerkingen in dit verband opgenomen moeten worden in zijn verslag, dan wel in de *management letter*. De Raad van het Instituut is van oordeel dat zeker de significante opmerkingen opgenomen dienen te worden in het verslag en de opmerkingen van minder belang minstens moeten vermeld worden in de *management letter*.

4. Geadresseerde van de *management letter*

ISA 260 en ISA 265 voorzien dat de *management letter* gericht wordt aan degenen belast met *governance*, hetgeen vrij wordt vertaald als “bestuursorgaan”. Paragraaf 11 van ISA 260 vereist van de bedrijfsrevisor dat hij bepaalt wie de geschikte persoon (personen) binnen de *governance* structuur van de entiteit is (zijn) om mee te communiceren. In de publieke sector kunnen *governance* verantwoordelijkheden bestaan op meerdere organisatorische niveaus, alsook binnen verschillende functies (dit is zowel verticaal als horizontaal). Bij bepaalde entiteiten kan het dan ook gaan om verschillende onderscheiden groepen die bestempeld worden als zijnde “degenen belast met *governance*”. Noch het Rekendecreet, noch het besluit *single audit* geven uitsluitel over de vraag aan wie de *management letter* gericht moet worden. Het kan derhalve mogelijk zijn om meerdere *management letters* op te maken in functie van het onderwerp.

Tot slot wenst de Raad van het Instituut erop te wijzen dat de *management letter* zich inschrijft in de logica van het controleverslag en op hetzelfde moment dient te worden gefinaliseerd.

Bijgaand vindt u een voorbeeld van *management letter*.

Met confraternele groeten,



Daniel KROES
Voorzitter

Bijlage aan omzendbrief 2014/04 – voorbeeld van *management letter*

VERTROUWELIJK
Aan het management
[..]

Management letter 20X0

Geachte mevrouw
Geachte heer

Wij hebben de controle uitgevoerd van de jaarrapportage van de Vlaamse rechtspersoon _____ over het boekjaar afgesloten op 31 december 20__, opgesteld op grond van het rekendecreet en de uitvoeringsbesluiten daarvan.

Naar aanleiding van onze controlewerkzaamheden, werden een aantal vaststellingen gedaan waarvan wij het noodzakelijk en nuttig achten U op de hoogte te brengen.

In het kader van het *single audit* concept opgenomen in het rekendecreet en ingevuld in het besluit *single audit* maakt de bedrijfsrevisor jaarlijks een *management letter* over aan het Rekenhof en Audit Vlaanderen. Het overmaken van een *management letter* doet evenwel geen afbreuk aan de verplichting van de andere *single audit* controleactoren om te evalueren in welke mate en onder welke voorwaarden zij zich de geformuleerde opmerkingen eigen maken en de eraan toegekende score al dan niet onderschrijven. Met andere woorden, het feit dat een punt opgenomen is in een *management letter* doet geen afbreuk aan de verplichting van elke *single audit* controleactor om onder eigen verantwoordelijkheid zich dit punt al dan niet eigen te maken.

De aangelegenheden waarover wordt gerapporteerd in deze *management letter* zijn beperkt tot de tekortkomingen die wij tijdens onze controle hebben geïdentificeerd. Het in aanmerking nemen van de interne beheersing is niet gericht op het identificeren van alle tekortkomingen in de interne controle die significant zijn of van alle materiële zwakheden, zodat er geen enkele zekerheid kan worden verleend dat alle tekortkomingen, significante tekortkomingen of materiële zwakheden werden geïdentificeerd. Wij hebben echter een aantal tekortkomingen in de interne beheersing geïdentificeerd die wij als significant beschouwen. Onze opmerkingen kunnen niet als limitatief worden beschouwd. Dezelfde beperking geldt trouwens ten aanzien van de overwegingen die wij hierna formuleren ten aanzien van vastgestelde inefficiënties en inbreuken op andere regelgeving die financiële gevolgen voor de entiteit met zich mee hebben gebracht of zouden kunnen brengen.

Wij hebben onze bevindingen en de daarop gebaseerde aanbevelingen als volgt ingedeeld:

I. Organisatiebeheersing

Bemerkingen inzake organisatiebeheersing volgen de indeling van de “Leidraad Interne Controle/Organisatiebeheersing”.

Onze vaststellingen krijgen volgende classificatie:

- Graad I: grote significante tekortkomingen die een belangrijke impact kunnen hebben op het bereiken van de door u vooropgestelde doeleinden – aangeduid in het rood;
- Graad II: bevindingen die een significante impact hebben op de controle-omgeving (gericht op de houding van het management tegenover de risico's) – aangeduid in het oranje;
- Graad III: minder significante bevindingen die, volgens ons, onder de aandacht gebracht moeten worden – aangeduid in het geel.

II. Vastgestelde inefficiënties

III. Inbreuken op andere regelgeving die financiële gevolgen voor de entiteit met zich mee hebben gebracht of zouden kunnen brengen

Wij zijn uiteraard bereid deze bevindingen en aanbevelingen met u te bespreken.

Deze *management letter* is enkel bestemd voor de informatie van en het gebruik door het management en het bestuursorgaan van [de Vlaamse entiteit] en valt onder het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor. Wij gaan hierbij akkoord met het vertrouwelijk overmaken van dit document aan het Rekenhof en aan Audit Vlaanderen. Deze *management letter* is niet bestemd om gebruikt te worden door anderen dan deze aangeduide partijen.

Hoogachtend

Bedrijfsrevisorenkantoor XYZ

Naam

Bedrijfsrevisor

I. Vastgestelde tekortkomingen inzake organisatiebeheersing

1. Doelstellingen-, proces- en risicomanagement

[Beschrijf de wet- of regelgeving die de Vlaamse entiteit moet naleven bij het opzetten van interne beheersingsmaatregelen.]

1.1. Geïdentificeerde tekortkomingen

[Geef een duidelijke omschrijving van de vastgestelde tekortkoming inzake organisatiebeheersing die het gevolg is van het niet-naleven van de hierboven beschreven wet- of regelgeving. Koppel elke geïdentificeerde tekortkoming aan de classificatiegraad I, II of III aan de hand van de maturiteitsinschatting.]

1.2. (Mogelijke) gevolgen van de geïdentificeerde tekortkomingen

[Omschrijf de (mogelijke) gevolgen van de geïdentificeerde tekortkomingen zowel vanuit een financieel als een niet-financieel perspectief.]

1.3. Aanbevelingen

[Formuleer praktische aanbevelingen met betrekking tot de geïdentificeerde tekortkomingen uiteengezet in 1.1. Deze aanbevelingen moeten het management in staat stellen om de (mogelijke) gevolgen omschreven in 1.2. hetzij weg te werken, hetzij te reduceren tot een aanvaardbaar niveau.]

1.4. Reactie van het management

[Omschrijf de reactie van het management alsook de door het management opgegeven redenen voor zijn akkoord of niet akkoord.]

2. Belanghebbendenmanagement

3. Monitoring

4. Organisatiestructuur

5. HRM

6. Organisatiecultuur

7. Informatie en communicatie

8. **Financieel management**
9. **Facility management**
10. **ICT**
11. **Veranderingsmanagement (in voorkomend geval)**

II. Vastgestelde inefficiënties

[Beschrijf de middelen die de Vlaamse entiteit heeft ingezet en het beoogde resultaat.]

1.1. Vastgestelde inefficiënties

[Geef een duidelijke omschrijving van de vastgestelde inefficiënties die het gevolg zijn van het niet optimaal inzetten van de hierboven omschreven middelen.]

1.2. (Mogelijke) gevolgen van de geïdentificeerde inefficiënties

[Omschrijf de (mogelijke) gevolgen van de geïdentificeerde inefficiënties zowel vanuit een kwalitatief als een kwantitatief perspectief.]

1.3. Aanbevelingen

[Formuleer praktische aanbevelingen met betrekking tot de vastgestelde inefficiënties uiteengezet in 1.1. Deze aanbevelingen moeten het management in staat stellen om de (mogelijke) gevolgen omschreven in 1.2. hetzij weg te werken, hetzij te reduceren tot een aanvaardbaar niveau.]

1.4. Reactie van het management

[Omschrijf de reactie van het management alsook de door het management opgegeven redenen voor zijn akkoord of niet-akkoord.]

III. Inbreuken op andere regelgeving die financiële gevolgen voor de entiteit met zich mee hebben gebracht of zouden kunnen brengen

[Beschrijf de andere regelgeving die de Vlaamse entiteit moet naleven]

1.1. Inbreuken

[Geef een duidelijke omschrijving van de inbreuken op de andere regelgeving die financiële gevolgen voor de entiteit met zich mee hebben gebracht of zouden kunnen brengen zoals hierboven beschreven.]

1.2. (Mogelijke) financiële gevolgen van de inbreuken

[Omschrijf de (mogelijke) financiële gevolgen van de inbreuken.]

1.3. Aanbevelingen

[Formuleer praktische aanbevelingen met betrekking tot de inbreuken uiteengezet in 1.1. Deze aanbevelingen moeten het management in staat stellen om de (mogelijke) gevolgen omschreven in 1.2. hetzij weg te werken, hetzij te reduceren tot een aanvaardbaar niveau.]

1.4. Reactie van het management

[Omschrijf de reactie van het management alsook de door het management opgegeven redenen voor zijn akkoord of niet-akkoord.]

Tekortkomingen meegedeeld in een voorgaande periode

Aanduiding van de voorgaande periode	Geïdentificeerde tekortkoming	Aanbevelingen	Stand van de implementatie	Commentaar
<i>[Duid de periode aan die het voorwerp uitmaakte van de controle; de volgorde van de periodes is best chronologisch.]</i>	<i>[Herneem summier hetgeen in de betrokken management letter werd gesteld.]</i>	<i>[Herneem summier hetgeen in de betrokken management letter werd aanbevolen met betrekking tot de tekortkoming.]</i>	<i>[Duid de stand aan met “JA” - als de aanbeveling volledig werd geïmplementeerd; “NEE” – als de aanbeveling (nog) niet werd geïmplementeerd; “GEDEELTELIJK” – als met de implementatie van de aanbeveling werd gestart maar nog niet volledig werd doorgevoerd.]</i>	<i>[Geef, indien nodig, commentaar bij de categorieën “NEE” en “GEDEELTELIJK”]</i>