

BEVESTIGINGSBRIEF,  
LEIDING EN BEDRIJFSREVISOREN

LETTRE D’AFFIRMATION,  
DIRIGEANTS ET REVISEURS D’ENTREPRISES



Bevestigingsbrief,  
leiding en bedrijfsrevisoren:  
WIE, WAT EN MET WELK DOEL?

Lettre d'affirmation, dirigeants  
et réviseurs d'entreprises :  
QUI, QUOI ET DANS QUEL BUT ?

I. De Poorter • M. De Wolf • J. Ferlings • D. Kroes •  
Ph. Maeyaert • D. Schockaert

met de medewerking van een leescomité bestaande uit:  
avec la collaboration d'un comité de relecture composé de :

Ph. Lambrecht • H. Van Passel



INFORMATIECENTRUM  
VOOR HET  
BEDRIJFSREVISORAAT



CENTRE D'INFORMATION  
DU REVISORAT  
D'ENTREPRISES

De Stichting “INFORMATIECENTRUM VOOR HET BEDRIJFSREVISORAAT” of “ICCI” is in september 2006 door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren opgericht. Deze Stichting heeft tot doel objectieve en wetenschappelijke informatie over vraagstukken die het bedrijfsrevisoraat aanbelangen te verstrekken.

Meer informatie omtrent de Stichting is beschikbaar op de website [www.icci.be](http://www.icci.be)

La Fondation « CENTRE D'INFORMATION DU REVISORAT D'ENTREPRISES » ou « ICCI » a été constituée par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises en septembre 2006. La Fondation a pour but de procurer sous sa propre responsabilité une information objective et scientifique sur les questions intéressant le révisorat d'entreprises.

Plus d'information concernant la Fondation est disponible sur le site internet [www.icci.be](http://www.icci.be)

De juridische interpretaties en andere standpunten verbinden slechts de auteurs. De teksten van dit boek zijn bijgewerkt tot 15 september 2008.

Les interprétations juridiques et autres opinions n'engagent que leurs auteurs. Les textes de cet ouvrage sont à jour au 15 septembre 2008.

Verantwoordelijke uitgever / Editeur responsable: Michel De Wolf  
Arenbergstraat 13, 1000 Brussel

D/0147/2008/317  
ISBN 978 90 4860 075 5

© die Keure  
Kleine Pathoekeweg 3, 8000 Brugge  
Tel. 050 47 12 72  
Fax 050 33 51 54  
E-mail: [business@diekeure.be](mailto:business@diekeure.be)  
Internet: [www.diekeure.be](http://www.diekeure.be)

Niets van deze uitgave, zelfs gedeeltelijk, mag openbaar gemaakt worden, gereproduceerd worden, vertaald of aangepast, onder enige vorm ook, hierin begrepen fotokopie, microfilm, bandopname of plaat, of opgeslagen worden in geautomatiseerd gegevensbestand behoudens uitdrukkelijke en voorafgaande toestemming van de uitgever.

Aucun extrait de cette édition ne peut, même partiellement, être communiqué au public, reproduit ni traduit ou adapté sous quelque forme que ce soit moyennant photocopie, microfilm, enregistrement ou tout autre moyen, ou être saisi dans une banque de données sans l'autorisation écrite et préalable de l'éditeur.

## Woord vooraf

De Europese Richtlijn 2006/43/EG van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van de jaarrekeningen en de geconsolideerde jaarrekeningen kent aan de controlestandaarden een wettelijk statuut toe door op te leggen dat zij in laatste instantie door een orgaan van publiek toezicht dienen te worden goedgekeurd. Bovendien overweegt zij een uniforme toepassing van de internationale controlestandaarden binnen de Europese Unie zonder evenwel melding te maken van de standaarden zoals uitgevaardigd door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) van de *International Federation of Accountants* (IFAC).

Zelfs indien enkele vormelijke aanpassingen noodzakelijk waren en overigens in 2007 werden doorgevoerd, is de situatie niet nieuw in België. Sinds 1985 verleende de wet houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) aan de Raad van het Instituut de bevoegdheid om de “gebruikelijke controlenormen”, na inwinning van het advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen, goed te keuren.

Na verloop van tijd heeft de Raad van het Instituut een geheel van controlenormen en -aanbevelingen goedgekeurd waarbij hij zich had gebaseerd op de werkzaamheden van het internationale orgaan bevoegd inzake normalisatie van de audit. In dit kader had de Raad op 6 juni 1997 de controleaanbeveling “Bevestigingen door de leiding” goedgekeurd.

De situatie diende ten minste met betrekking tot twee punten te evolueren. In de eerste plaats had de Raad van het IBR nooit de terminologiewijziging van de IFAC toegepast toen in 1994 de *Guidelines* werden herbenoemd tot “*Standards*” teneinde de wijziging van de bindende kracht te beklemtonen. Vervolgens had de Raad van het Instituut de internationale standaarden aan de nationale context aangepast zonder evenwel af te wijken van de essentie van de internationale standaarden en zonder te streven naar een loutere vertaling van de internationale standaarden.

De problematiek van de bindende kracht van de aanbevelingen blijft actueel, aangezien thans het merendeel van de internationale standaarden in België onder die benaming worden omgezet. In dit opzicht is de norm “Bevestigingen van de leiding van de entiteit” van 15 december 2006 een uitzondering.

Het is derhalve niet verwonderlijk dat de bekendmaking van deze norm en de strikte toepassing ervan door de bedrijfsrevisoren meer discussie heeft teweeggebracht dan de aanbeveling. De principevragen zijn dezelfde gebleven maar de problematiek van de aansprakelijkheid in het kader van een overtreding van de norm stelt zich daarentegen in nieuwe bewoordingen.

Er is ook een contextwijziging op internationaal vlak aangezien diezelfde vragen ook in andere landen worden gesteld. In dit kader legt de IAASB de laatste hand aan een ontwerp van verduidelijking van de van kracht zijnde standaarden teneinde nauwkeuriger te bepalen hetgeen verplicht is en hetgeen valt onder de toepassingsrichtlijnen.

De door het IBR georganiseerde studiedag en onderhavig boek trachten de hierna vermelde belangrijke aspecten van dit debat nader toe te lichten:

## *Het begrip “controle-informatie” van de audit*

Het verzamelen van voldoende controle-informatie als aanvaardbare basis voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten maakt deel uit van de auditmethodologie. De vraag stelt zich of de bevestigingen van de leiding van de entiteit als controle-informatie kunnen worden beschouwd. Het antwoord is positief en de internationale standaard ISA 580 inzake de bevestigingen van de leiding van de entiteit valt onder de rubriek “Controle-informatie”. De kwestie is hiermee echter niet afgesloten aangezien alle controlewerkzaamheden niet op vergelijkbare wijze bijdragen tot de oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor. Om deze reden dient het debat te worden gesitueerd in de bredere context van het verzamelen van controle-informatie. Bepaalde informatie kan slechts worden verkregen via de rechtstreekse ondervraging van de verantwoordelijken van het bestuur van de vennootschap.

# VI

WOORD VOORAF

Zoals door de heer Daniel KROES, voorzitter van de Commissie Normen voor de beroepsuitoefening en Raadslid van het IBR, wordt beklemtoond, verschilt het debat over het bewijsmateriaal op gerechtelijk gebied bijvoorbeeld enorm van dat op auditgebied. Niettemin hebben de theoretische vraagstukken punten van overeenkomst – in beide gevallen gaat het erom zich te vergewissen van de werkelijkheid van de feiten – en is het de moeite waard deze punten in een later stadium nader te onderzoeken.

Het thema van de reikwijdte van de bevestigingsbrief vormt de leidraad van de studiedag die aan de basis ligt van deze publicatie. Aan dit thema zijn twee bijdragen gewijd. De eerste bijdrage van de heren Josef FERLINGS, lid van de IAASB, en Dries SCHOCKAERT, verantwoordelijke Normen voor de beroepsuitoefening van het IBR, onderzoekt de recente ontwikkelingen op internationaal vlak. De tweede bijdrage van de heer Philip MAEYAERT, Raadslid van het IBR, heeft betrekking op de Belgische norm.

### *De documentatie van de controlewerkzaamheden*

Eén van de meest delicate thema’s van de normalisatie heeft betrekking op de documentatie van de controlewerkzaamheden. Deze kwestie is niet nieuw maar heeft aan belang gewonnen in het kader van de uitvoering van de werkzaamheden op het vlak van de externe kwaliteitscontrole. Overeenkomstig de Europese Richtlijn van 17 mei 2006 dragen de organen van publiek toezicht de eindverantwoordelijkheid van de kwaliteitsbeheersing. De Europese Aanbeveling van 6 mei 2008 inzake de externe kwaliteitsborging voor wettelijke auditors die jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang controleren, geeft een restrictieve interpretatie van de richtlijn door het opleggen van een meer rechtstreekse tussenkomst van deze van het beroep onafhankelijke organen in het kader van de controlewerkzaamheden.

De door de bedrijfsrevisor tijdens zijn controlewerkzaamheden verzamelde documentatie zal onvermijdelijk ter ondersteuning van de uitvoering van de kwaliteitscontroles dienen. Deze concrete informatie is immers meer controleerbaar dan het oordeel van de bedrijfsrevisor. Aldus vormen de aanwezigheid en de inhoud van de bevestigingsbrief een onvermijdelijk onderdeel van het dossier dat de bedrijfsrevisor ter gelegenheid van kwaliteitscontroles dient te kunnen voorleggen.

## *De aansprakelijkheden*

Eén van de meest omstreden punten ten gevolge van de publicatie van de IBR-norm had betrekking op de aansprakelijkheid van de leiding die een bevestigingsbrief aan de bedrijfsrevisor richt, evenals op de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor zelf, onder meer wanneer deze bevestigingsbrief ontbreekt.

Deze kwestie is des te ingewikkelder aangezien de internationale praktijken zich ontwikkelen in totaal verschillende contexten van deugdelijk bestuur. Hierdoor dienen de internationale *standardsetters* keuzes te maken die zich min of meer goed integreren in de nationale praktijken. Het voorbeeld van de bevestiging dat de leiding (d.w.z. de raad van bestuur) daadwerkelijk de jaarrekening heeft opgesteld en hiervoor de verantwoordelijkheid op zich neemt is een goed voorbeeld. Deze aangelegenheid lijkt evident in België maar is het niet in andere landen zoals bijvoorbeeld in de Verenigde Staten. Daarenboven stelt zich de vraag of deze kwestie in België even duidelijk is met betrekking tot de driemaandelijkse of halfjaarlijkse informatie van beursgenoteerde vennootschappen.

Men kan zich afvragen of bepaalde informatie die door de internationale standaarden voorafgaand aan het *clarity*-project als een onderdeel van de bevestigingsbrief wordt beschouwd niet eerder in de opdrachtbrief zou dienen te worden vermeld. In ieder geval heeft dit de niet-uitvoerende bestuurders van een aantal ondernemingen of verenigingen zonder winstoogmerk, aan wie de bevestigingsbrief onhandig werd medegedeeld, terecht verontrust. Dit aspect werd nader onderzocht door mevrouw Dr. Ingrid DE POORTER, wetenschappelijk medewerkster bij het *Financial Law Institute* van de Universiteit Gent.

## *Besluit*

De bevestigingsbrief maakt een wezenlijk onderdeel uit van de controlewerkzaamheden waaraan de bedrijfsrevisor zich niet kan onttrekken. Zijn internationale erkenning staat vast en er kan worden verwacht dat de internationale standaarden in de hele Europese Unie zullen worden toegepast. Het is nochtans belangrijk dat het debat wordt voortgezet met het oog op een beter begrip van de reikwijdte van de bevestigingsbrief en derhalve een betere toepassing hiervan door alle betrokken partijen.

Henri OLIVIER  
Professor aan de Universiteit van Luik

September 2008





## Avant-propos

La directive européenne 2006/43/CE du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés confère un statut légal aux normes d'audit en imposant leur approbation en dernier ressort, par un organe de surveillance publique. Par ailleurs, elle envisage une application uniforme des normes internationales d'audit au sein de l'Union européenne, sans nommer pour autant les normes promulguées par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) de l'*International Federation of Accountants* (IFAC).

Même si quelques adaptations de forme s'imposaient et ont d'ailleurs été réalisées en 2007, la situation en Belgique n'est pas bien nouvelle. Depuis 1985, la loi créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) donnait pouvoir au Conseil de l'Institut d'approuver les « normes de révision usuelles » après avoir recueilli l'avis du Conseil supérieur des Professions économiques.

Au cours du temps, le Conseil de l'Institut a approuvé un ensemble de normes et de recommandations de révision en se basant sur les travaux de l'organe international compétent en matière de normalisation de l'audit. C'est ainsi que le Conseil avait approuvé le 6 juin 1997 une recommandation relative aux « déclarations de la direction ».

Sur deux points au moins la situation se devait d'évoluer. Tout d'abord, le Conseil de l'IRE n'avait jamais appliqué la modification de terminologie de l'IFAC lorsqu'en 1994, les *Guidelines* ont été renommées *Standards* avec la modification de la force obligatoire qui est supposée se refléter dans ce changement. Ensuite, sans s'écarter de la substance des normes internationales, le Conseil de l'Institut avait adapté les normes internationales au contexte national sans chercher à faire une simple traduction des premières.

La question de la force obligatoire des recommandations continue à se poser puisque, toujours aujourd'hui, la plupart des normes internationales sont transposées en Belgique sous cette dénomination. A cet égard, la norme « Les déclarations de la direction » du 15 décembre 2006 est une exception.

Il n'est dès lors pas surprenant que la publication de cette norme et l'application rigoureuse qui en a été faite par les réviseurs d'entreprises aient suscité plus de controverses que la recommandation préexistante. Certes, les questions de principe n'y sont pas différentes. En revanche, les conséquences d'une infraction à la norme, en un mot les questions de responsabilité se posent en des termes nouveaux.

Le contexte se modifie aussi sur le plan international car les questions posées en Belgique le sont également dans d'autres pays. Ainsi, l'IAASB est sur le point de terminer un projet de clarification des normes en vigueur qui a pour but de définir avec plus de précision ce qui est obligatoire et ce qui relève des directives d'application.

La journée d'études organisée par l'IRE et le présent ouvrage ont pour but d'apporter une contribution à l'étude de plusieurs aspects importants de ce débat :

### *La notion d'élément probant de l'audit*

La méthodologie de l'audit passe par la collecte d'éléments probants suffisants pour former une base valable pour l'expression d'une opinion sur les états financiers. Dans quelle mesure les déclarations de la direction font-elles partie des éléments probants ? La réponse est certes positive et la norme internationale 580 relative aux déclarations de la direction est classée dans le chapitre des éléments probants. Toutefois, la question n'est pas close pour autant car tous les procédés d'audit ne contribuent pas de manière équivalente à forger l'opinion du réviseur d'entreprises. Pour cette raison, il y a lieu de situer le débat dans le contexte plus large de la collecte des éléments probants. Certaines informations ne pourront pas être obtenues par une autre voie que l'interrogation directe des personnes en charge de la gestion de la société.

Comme le souligne monsieur Daniel KROES, président de la Commission des Normes d'exercice professionnel et membre du Conseil de l'IRE, le débat sur la preuve est fort différent dans le domaine judiciaire par exemple et dans le contexte de la révision. Néanmoins, les questions théoriques ont des points communs ; dans l'un et l'autre cas, il s'agit de s'assurer de la matérialité des faits. Ces points communs mériteraient de plus amples recherches à un stade ultérieur.

La portée de la lettre d'affirmation est un point central de la journée d'études qui sert de support à cette publication. Deux contributions y sont consacrées. La première par messieurs Josef FERLINGS, membre de l'IAASB et Dries SCHOCKAERT, responsable des Normes d'exercice professionnel de l'IRE, examine les développements récents sur le plan international. La seconde de monsieur Philip MAEYAERT, membre du Conseil de l'IRE, porte sur la norme belge.

### *La documentation des procédés d'audit*

Un des thèmes les plus délicats de la normalisation porte sur la documentation des procédés d'audit. La question n'est pas nouvelle mais elle a pris une importance de plus en plus grande avec la mise en œuvre des procédures de contrôle de qualité externe. Selon la directive européenne du 17 mai 2006, la responsabilité ultime du contrôle de qualité appartient aux organes de supervision publique. La recommandation européenne du 6 mai 2008 relative à l'assurance qualité externe des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit qui contrôlent les comptes d'entités d'intérêt public donne une interprétation restrictive de la directive en imposant une intervention plus directe de ces organes indépendants de la profession dans les procédures.

L'exécution des contrôles de qualité s'appuiera inévitablement sur la documentation collectée par le réviseur d'entreprises au cours de sa révision car ces éléments matériels sont vérifiables alors que le jugement du réviseur d'entreprises l'est moins. Ainsi, la présence et le contenu de la lettre d'affirmation deviennent un aspect incontournable du dossier que le réviseur d'entreprises doit être à même de produire dans les contrôles de qualité.

X

AVANT-PROPOS

## *Les responsabilités*

Un des points les plus controversés à la suite de la publication de la norme de l'IRE portait sur la responsabilité des dirigeants qui adressent une lettre d'affirmation au réviseur d'entreprises ainsi que celle des réviseurs d'entreprises notamment lorsque cette lettre n'est pas obtenue.

La question est d'autant plus difficile que les pratiques internationales se développent dans des contextes de *corporate governance* bien différents. Ceci amène les normalisateurs internationaux à faire des choix qui s'intègrent plus ou moins bien dans les réalités nationales. L'exemple relatif à la confirmation du fait que les dirigeants (entendons le conseil d'administration) a effectivement arrêté les comptes annuels et en prend la responsabilité est un bon exemple. La chose paraît évidente en Belgique. Elle ne l'est pas dans d'autres pays, par exemple aux Etats-Unis. D'ailleurs, la question est-elle aussi claire dans notre pays en ce qui concerne l'information trimestrielle ou semestrielle des sociétés cotées en Bourse ?

On peut se demander si certains éléments que les normes internationales antérieures au projet *clarity* considèrent comme un élément de la lettre d'affirmation ne trouveraient pas mieux leur place dans le contrat de mission. En tout état de cause, ceci a légitimement inquiété des administrateurs non exécutifs de certaines entreprises ou d'associations sans but lucratif à qui la lettre d'affirmation a été maladroitement communiquée. Cet aspect des choses mérite un examen plus approfondi auquel s'est attaché madame Dr. Ingrid DE POORTER, collaborateur scientifique auprès du *Financial Law Institute* de l'Université de Gand.

## *Conclusion*

La lettre d'affirmation fait incontestablement partie des procédés d'audit auxquels le réviseur d'entreprises ne peut se soustraire. Sa reconnaissance internationale est certaine et il y a lieu de s'attendre à ce que les normes internationales deviennent d'application dans toute l'Union européenne. Il est cependant important que le débat se poursuive pour que la portée de ce procédé d'audit soit mieux comprise et dès lors mieux appliquée par toutes les parties concernées.

Henri OLIVIER  
Professeur à l'Université de Liège

Septembre 2008



# INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES

<b>Woord vooraf</b> <i>door H. Olivier</i>	V
<b>Avant-propos</b> <i>par H. Olivier</i>	IX
<b>Inhoudstafel – Table des matières</b>	XIII
<b>DEEL 1 DE BEVESTIGINGSBRIEF</b>	1
<b>PARTIE 1<sup>re</sup> LA LETTRE D’AFFIRMATION</b>	1
<b>Chapitre 1<sup>er</sup> La notion d’éléments probants : principes généraux</b>	3
<b>Hoofdstuk 1 Het begrip controle-informatie: algemene principes</b> <i>par / door D. Kroes</i>	3
Executive Summary (FR)	5
Executive Summary (NL)	6
1.1. Introduction	7
1.2. Elements probants ( <i>audit evidence</i> )	8
1.2.1. Généralités	8
1.2.2. Eléments probants suffisants et appropriés	8
1.2.3. Eléments probants et « preuve » au sens juridique du terme	10
1.2.4. Sources des éléments probants	10
A. Assertions concernant les flux d’opérations et les événements survenus au cours de la période auditée	12
B. Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période	12
C. Assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers	12
1.2.5. Inspection des enregistrements ou des documents	13
1.2.6. Inspection des actifs corporels	13
1.2.7. Observation physique	13

XIII

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIERES

# XIV

1.2.8. Demandes d’informations	13
1.2.9. Demandes de confirmation	14
1.2.10. Contrôle arithmétique	14
1.2.11. Ré-exécution	15
1.2.12. Procédures analytiques	15
1.3. La lettre d’affirmation comme élément probant	16
1.4. Conclusion	17
1.5. Sources	18
<b>Hoofdstuk 2 De Belgische norm over de bevestigingsbrief</b>	<b>19</b>
<b>Chapitre 2 La norme belge sur la lettre d’affirmation</b>	<b>19</b>
<i>door / par Ph. Maeyaert</i>	
Executive Summary (NL)	21
Executive Summary (FR)	22
2.1. Inleiding	23
2.2. De bevestigingsbrief	24
2.3. Noodzaak tot het scheppen van duidelijkheid	26
2.4. Basisveronderstellingen van een controle	27
2.5. Specifieke bevestigingen	29
2.6. Vakjargon gebruikt in ISA 580	30
2.7. Vragen inzake burgerlijke of strafrechtelijke aansprakelijkheid	31
<b>Chapter 3 The revision of ISA 580</b>	<b>33</b>
<b>Chapitre 3 La révision de la norme ISA 580</b>	<b>33</b>
<b>Hoofdstuk 3 De herziening van ISA 580</b>	<b>33</b>
<i>by / par / door J. Ferlings and / et / en D. Schockaert</i>	
Executive Summary (EN)	35
Executive Summary (FR)	36
Executive Summary (NL)	37

3.1. Introduction	38
3.2. Audit evidence	40
3.3. Management (and others)	41
3.4. Local law or regulation and the premise	43
3.5. Requested written representations not provided	45
3.6. Date of and period(s) covered by written representations	46
3.7. Form of written representations	47
3.8. Communication with those charged with governance	48
3.9. Doubt as to the reliability of written representations and requested written representations not provided	49
<b>Hoofdstuk 4 De aansprakelijkheid van de commissaris en de ondertekenaar van de bevestigingsbrief</b>	51
<b>Chapitre 4 La responsabilité du commissaire et du signataire de la lettre d'affirmation</b>	51
<i>door / par Dr. I. De Poorter</i>	
Executive Summary (NL)	53
Executive Summary (FR)	54
4.1. Inleiding	55
4.2. De aansprakelijkheid van de commissaris	57
4.2.1. Algemeen	57
4.2.2. De verplichting om een bevestigingsbrief te doen ondertekenen	58
4.2.3. De bevestigingsbrief en het beroepsgeheim van de commissaris	58
A. De bevestigingsbrief als deel van het controledossier	58
B. Het beroepsgeheim van toepassing op de bevestigingsbrief	59
4.2.4. De invloed van de bevestigingsbrief op de taakuitoefening van de commissaris	59

A.	De controletaken van de commissaris	59	
B.	De impact van de bevestigingsbrief op de controletaken van de commissaris	61	
C.	Nuance: bevestigingen van de leiding van de vennootschap als bewijskrachtig materiaal	62	
4.3.	De aansprakelijkheid van de ondertekenaar van de bevestigingsbrief	64	
4.3.1.	De ondertekenaar van de bevestigingsbrief	64	
A.	De exclusieve bevoegdheid van de raad van bestuur voor het opstellen van de financiële verslaggeving	64	
B.	Ondertekenaars die geen lid zijn van de raad van bestuur	65	
4.3.2.	De aansprakelijkheid van de ondertekenaar	66	
4.3.3.	Gezamenlijke aansprakelijkheid van de ondertekenaar en de commissaris	67	
4.4.	Besluit	69	
	<b>Chapitre 5</b>	<b>Quelques exemples de lettres d'affirmation</b>	71
	<b>Hoofdstuk 5</b>	<b>Enkele voorbeelden van bevestigingsbrieven</b>	71
	<i>par / door M. De Wolf</i>		
	Executive Summary (FR)	73	
	Executive Summary (NL)	74	
5.1.	Exemple de lettre d'affirmation – comptes annuels d'une société	75	
5.1.	Voorbeeld van bevestigingsbrief – jaarrekening van een vennootschap	80	
5.2.	Exemple de lettre d'affirmation – comptes consolidés d'un groupe	85	
5.2.	Voorbeeld van bevestigingsbrief – geconsolideerde jaarrekening van een groep	90	
5.3.	Exemple de lettre d'affirmation – comptes annuels d'une ASBL, AISBL ou fondation	95	
5.3.	Voorbeeld van bevestigingsbrief – jaarrekening van een vzw, ivzw of stichting	100	
5.4.	Non-marchand : particularités sectorielles	105	
5.4.	Non-profitsector: sectorale bijzonderheden	106	



<b>DEEL 2</b>	<b>BIJLAGEN</b>	107
<b>PARTIE 2</b>	<b>ANNEXES</b>	107
1.	International Standard on Auditing 580 (Revised and Redrafted) Written Representations (April 2008)	111
	Basis for Conclusions (April 2008)	125
2.	Controlenorm “Bevestigingen van de leiding van de entiteit”	139
2.	Norme de révision « Les déclarations de la direction »	148

# XVII

INHOUDSTAFEL – TABLE DES MATIÈRES



**DEEL 1**  
**DE BEVESTIGINGSBRIEF**

**PARTIE 1<sup>re</sup>**  
**LA LETTRE D’AFFIRMATION**



# **CHAPITRE 1<sup>er</sup>**

## **LA NOTION D'ELEMENTS PROBANTS : PRINCIPES GENERAUX**

### **HOOFDSTUK 1**

#### **HET BEGRIP CONTROLE-INFORMATIE: ALGEMENE PRINCIPES**

**D. KROES**

Réviseur d'entreprises

Membre du Conseil de l'IRE



## Executive Summary (FR)

Dans le cadre d'un audit des états financiers, un auditeur, ou un réviseur d'entreprises dans le contexte belge, doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour exprimer une opinion sur l'image fidèle de ces états. Dans le cadre du « *Clarity project* » de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), une nouvelle norme *International Auditing Standard 500* (ISA 500) expliquant l'importance des éléments probants (*audit evidence, controle-informatie*) est en cours d'élaboration.

Ainsi l'auditeur peut se baser sur l'élément probant que constitue le refus par la direction de signer une lettre d'affirmation (le cas échéant, pour formuler une déclaration d'abstention). Selon le projet de texte de la norme clarifiée ISA 500, l'auditeur doit déterminer les procédures d'audit modifiées ou supplémentaires nécessaires pour remédier à certaines incohérences entre les éléments probants collectés à partir de sources diverses. Le cas échéant, il doit vérifier si ces incohérences peuvent également engendrer des conséquences dans le cadre d'autres aspects de l'audit.

Les éléments probants constitueront rarement une preuve réelle au sens juridique du terme. Ce sont des éléments qui sous-tendent l'expression d'une opinion. Il s'agit dès lors d'informations persuasives plutôt que concluantes. C'est précisément pour cette raison que des éléments probants provenant de sources externes à l'entité ont, pour le réviseur d'entreprises, une force de persuasion plus importante que les déclarations de la direction.

Les déclarations de la direction constituent un élément probant subsidiaire. Lorsqu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments probants suffisants et appropriés, le réviseur d'entreprises doit obtenir des déclarations écrites de la direction sur tous les faits et circonstances significatifs touchant aux comptes annuels (ou consolidés). Sur certains sujets, l'auditeur obtient des déclarations écrites de la part de la direction pour confirmer les réponses données aux demandes d'informations orales. Par exemple, l'auditeur obtient généralement des déclarations écrites de la direction sur des aspects significatifs lorsqu'aucun autre élément probant suffisant et approprié ne peut raisonnablement être recueilli ou lorsque les autres éléments probants recueillis sont de qualité moindre.

En toute hypothèse, le réviseur d'entreprises aura toujours besoin des déclarations écrites pour l'audit des états financiers d'une entité. Les déclarations de la direction de l'entité ne peuvent se substituer à d'autres éléments que le réviseur d'entreprises peut raisonnablement considérer comme disponibles.

## Executive Summary (NL)

In het kader van een controle van financiële overzichten wordt van een auditor, waaronder de bedrijfsrevisor in de Belgische context, verwacht om voldoende en geschikte controle-informatie te bekomen ter onderbouwing van het tot uitdrukking gebrachte oordeel over het getrouw beeld van deze overzichten. In het kader van het “*Clarity project*” van de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) wordt momenteel aan een nieuwe *International Auditing Standard 500* (ISA 500) gewerkt waarin het belang van controle-informatie (*audit evidence, éléments probants*) wordt uiteengezet.

Zo kan voor de auditor bijvoorbeeld de weigering door het management tot het ondertekenen van een bevestigingsbrief ook als controle-informatie fungeren (in voorkomend geval bv. leidend tot het formuleren van een oordeelonthouding). De auditor dient, volgens de ontwerp tekst van *clarified* ISA 500, te bepalen welke gewijzigde of bijkomende controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn om te verhelpen aan bepaalde inconsistenties tussen de controle-informatie verkregen vanuit diverse bronnen. In voorkomend geval dient hij na te gaan of deze inconsistenties ook gevolgen kunnen mee tot stand brengen voor andere aspecten van de controle.

Controle-informatie zal zelden een werkelijk bewijs zijn in de juridische betekenis van het woord. Het zijn elementen die een oordeel onderbouwen. Het gaat derhalve om informatie die iets aannemelijk moet maken, eerder dan ter zake sluitend bewijs te verschaffen. Het is precies om deze reden dat indien deze controle-informatie van buiten de entiteit afkomstig is, zij voor de bedrijfsrevisor een grotere overredingskracht heeft dan de bevestiging van het management.

De bevestigingen van de leiding zijn ondergeschikt bewijskrachtig materiaal. De bedrijfsrevisor dient van de leiding van de entiteit schriftelijke bevestigingen te verkrijgen over de feiten en de omstandigheden die voor de (geconsolideerde) jaarrekening van materieel belang zijn en waarvan in redelijkheid niet kan worden verwacht dat hieromtrent ander voldoende en geschikt bewijskrachtig materiaal beschikbaar is. Met betrekking tot bepaalde onderwerpen verkrijgt de auditor schriftelijke bevestigingen van het management van de entiteit om mondeling verkregen inlichtingen te bevestigen. Zo verkrijgt de auditor gewoonlijk schriftelijke bevestigingen van het management van de entiteit over zaken van materieel belang wanneer er redelijkerwijs geen andere voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verwacht of wanneer de andere controle-informatie kwalitatief slechter is.

Hoe dan ook zal de bedrijfsrevisor steeds de schriftelijke bevestigingen nodig hebben met betrekking tot de controle van de financiële overzichten van een entiteit. De bevestigingen van de leiding van de entiteit kunnen niet in de plaats worden gesteld van andere gegevens waarvan de bedrijfsrevisor redelijkerwijs mag aannemen dat die beschikbaar zijn.



## 1.1. INTRODUCTION <sup>(1)</sup>

**1.** Conformément au paragraphe 2.5. des Normes générales de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), le réviseur d'entreprises doit obtenir « les déclarations écrites et requises (éléments probants) et celles qu'il juge nécessaires ou appropriées ». Dans un premier temps (*cf. infra*, point 1.2. Eléments probants (*audit evidence*)), la présente analyse tentera de définir ce qu'il faut entendre par « éléments probants suffisants et appropriés » et tentera de réaliser une liste des sources d'éléments probants. L' « *International Standard on Auditing 500 – Audit Evidence* » (projet de version IAASB, septembre 2008) servira de base en ce que cette norme analyse de manière approfondie la problématique des éléments probants. Dans un deuxième temps (*cf. infra*, point 1.3. La lettre d'affirmation comme élément probant), cette contribution analysera la lettre d'affirmation comme élément probant.

<sup>(1)</sup> Je remercie Dries SCHOCKAERT et Nathalie HOUYOUX pour leur contribution dans la rédaction de ce texte.

## 1.2. ELEMENTS PROBANTS (AUDIT EVIDENCE)

### 1.2.1. Généralités

2. L'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) élabore actuellement une nouvelle norme ISA 500, dans le cadre du projet de clarification (« *Clarity project* »)<sup>(2)</sup>. Cette norme souligne l'importance des éléments probants (*audit evidence, controle-informatie*) et sera, selon toute vraisemblance, approuvée en septembre 2008. La version finale du texte sera vraisemblablement disponible sur le site internet de l'*International Federation of Accountants* (IFAC) en décembre 2008<sup>(3)</sup>. En conséquence, la présente analyse est basée sur la version en projet de la norme ISA 500 telle que publiée sur le site internet de l'IFAC. Une référence sera également faite aux éventuelles différences avec les normes belges et recommandations.

3. Sous le référentiel des normes ISA, l'auditeur porte la responsabilité d'exprimer une opinion sur l'image fidèle des états financiers conformément au référentiel comptable applicable à l'information financière (p. ex., IFRS, Belgian GAAP ou autres). Pour ce faire, il doit recueillir « des éléments probants suffisants et appropriés » afin d'obtenir une « assurance raisonnable », autrement dit que le risque d'exprimer une « opinion inappropriée » (c.-à-d., le risque d'audit, *audit risk*) est réduit au niveau le plus faible possible. Pour parvenir à cette conclusion, l'auditeur doit mettre en place et effectuer les procédures d'audit nécessaires. La norme ISA 500 a été établie en termes généraux afin de décrire ces procédures. D'autres normes ISA telles que, par exemple, les normes 315, 330, 520 et 570 précisent les autres procédures qui sont également requises dans ce contexte.

### 1.2.2. Éléments probants suffisants et appropriés

4. Le terme « élément probant » (*audit evidence*) est défini par la norme ISA 500 clarifiée comme l'information qui est utilisée par l'auditeur afin d'arriver à une conclusion sur la base de laquelle l'auditeur formulera son opinion (sur l'image fidèle des états financiers). Les éléments probants contiennent aussi bien des informations provenant de la comptabilité qui sont sous-jacentes aux états financiers que d'autres informations.

5. Le caractère suffisant concerne la quantité d'éléments probants. Le caractère approprié est fonction de la qualité des éléments probants, c'est-à-dire leur pertinence et leur fiabilité pour justifier les états financiers représentant les flux d'opérations, les soldes des comptes et les informations fournies dans les états financiers ainsi que les assertions concernées. La quantité d'éléments probants nécessaires dépend du niveau de risque d'anomalies (plus le risque est grand, plus la quantité d'éléments probants requis est importante) mais aussi de la qualité de tels éléments probants (meilleure sera la qualité, moindre pourra être la quantité). En conséquence, il existe une corrélation étroite entre le caractère suffisant et le caractère approprié des éléments

<sup>(2)</sup> D. SCHOCKAERT (2006), "Het Clarity-Project", *Nieuwsbrief Audit, Controle & Governance*, avril 2006, nr 6, p. 3-6; D. SCHOCKAERT (2007), "Het Clarity Project van de IAASB", *Accountancy en Bedrijfskunde*, jg. 27, juni 2007, p. 22-33; D. SCHOCKAERT et N. HOUYOUX, « *International Standards on Auditing within the European Union* », *Revue bancaire et financière*, 2007/8, p. 515-529.

<sup>(3)</sup> Après l'approbation des textes par l'IAASB, le *Public Interest Oversight Board* (PIOB) de l'IFAC vérifiera si le processus (*due process*) a bien été suivi (cf. [www.ifac.org](http://www.ifac.org)). Après cette vérification, il existe un délai (d'un à deux mois, selon la planification des réunions du PIOB) entre l'approbation d'une norme ISA et la publication de celle-ci.

probants. Cependant, le fait de recueillir simplement plus d'éléments probants pourrait ne pas compenser leur faible qualité.

**6.** Certaines procédures d'audit peuvent fournir des éléments probants pertinents pour certaines assertions mais pas pour d'autres. Par exemple, l'examen des pièces et des documents se rapportant à l'encaissement des créances après la clôture peut fournir des éléments probants concernant l'existence de ces créances et leur valorisation mais pas forcément sur le caractère approprié de la césure des exercices. Par ailleurs, l'auditeur collecte souvent des éléments probants à partir de différentes sources, ou de nature différente, qui sont tous pertinents pour la même assertion. Par exemple, l'auditeur peut analyser la balance âgée de soldes des comptes clients et le recouvrement ultérieur des créances pour recueillir des éléments probants concernant l'évaluation de la provision pour dépréciation des créances douteuses. De plus, l'obtention d'éléments probants relatifs à une assertion particulière, par exemple, l'existence physique des stocks, ne remplace pas l'obtention d'éléments probants concernant une autre assertion, par exemple, la valorisation de ces stocks.

**7.** La fiabilité des éléments probants dépend de leur origine, de leur nature, et des circonstances spécifiques dans lesquelles ils ont été collectés. Il est possible de formuler des règles générales relatives à la fiabilité de diverses sortes d'éléments probants ; cependant, de telles règles sont sujettes à d'importantes exceptions. Même lorsque les éléments probants ont été obtenus de sources externes à l'entité, certaines circonstances peuvent affecter la fiabilité de l'information obtenue. Par exemple, des éléments probants obtenus d'une source externe indépendante peuvent ne pas être fiables si la source n'est pas bien informée. Tout en reconnaissant que des exceptions puissent exister, il est utile de rappeler les règles générales suivantes concernant la fiabilité des éléments probants :

- les éléments probants de source externe indépendante de l'entité sont plus fiables que ceux d'origine interne ;
- les éléments probants d'origine interne sont d'autant plus fiables que les contrôles internes concernés, imposés par l'entité, sont efficaces ;
- les éléments probants recueillis directement par l'auditeur (p. ex., l'observation de la mise en œuvre d'un contrôle interne) sont plus fiables que les éléments probants obtenus indirectement ou par déduction (p. ex., la demande d'explications relative à la mise en œuvre d'un contrôle interne) ;
- les éléments probants sont plus fiables lorsqu'ils existent sous forme de documents, soit papier, soit électroniques ou d'un autre genre (p. ex., un document écrit établi pendant une réunion est plus fiable qu'une interprétation verbale ultérieure des questions discutées) ;
- les éléments probants sous forme de documents originaux sont plus fiables que les éléments probants sous forme de photocopies ou de fac-similés.

**8.** Ainsi, l'auditeur peut également se baser sur l'élément probant que constitue le refus de la direction de signer la lettre d'affirmation (p. ex., pour formuler une impossibilité d'exprimer une opinion).

**9.** Dans la mesure où l'auditeur veut faire appel à l'information établie par l'entité, l'auditeur doit évaluer si l'information est suffisamment fiable pour atteindre son objectif. En outre, il doit considérer si cette information est absolument correcte et complète, ainsi que suffisamment précise et détaillée.

**10.** Par ailleurs, l'auditeur doit déterminer, conformément à la norme ISA 500, quelles sont les procédures d'audit modifiées ou complémentaires qui sont nécessaires pour remédier aux incohérences entre les éléments probants provenant de sources diverses. Le cas échéant, il devra considérer dans quelle mesure ces incohérences peuvent avoir un impact sur d'autres aspects de son audit.

### **1.2.3. Éléments probants et « preuve » au sens juridique du terme**

**11.** Dans les Normes générales de révision (par. 2.5.2.) de l'IRE, il est fait référence à l'objet de la recherche d'éléments probants au niveau des assertions (existence, caractère complet et correct, valorisation et présentation). Dans la recommandation 3.1. « Éléments probants externes » de l'IRE, le paragraphe 1.1. prévoit que les informations que le réviseur d'entreprises recueille en vue de corroborer le bon fonctionnement d'une procédure ou la fiabilité des données des comptes annuels, seront rarement considérées comme une preuve au sens juridique du terme. Ce sont des éléments justifiant une opinion. Il s'agit donc davantage d'informations acceptables que de preuves en tant que telles. C'est précisément pour cette raison que lorsque les éléments probants sont de sources externes à l'entité, ceux-ci ont une plus grande valeur de conviction pour le réviseur d'entreprises que les déclarations de la direction.

### **1.2.4. Sources des éléments probants**

**12.** Les éléments probants sont obtenus par l'exécution de procédures d'audit. Dans les normes ISA, il est fait une distinction, pour les procédures d'audit, entre :

- les procédures relatives à l'évaluation des risques ;
- les autres procédures d'audit (en réponse à l'évaluation des risques) axées sur l'obtention d'une compréhension de l'entité et de son environnement, ainsi que sur l'évaluation du risque sur la base d'une présentation incorrecte, telles que :
  - des tests de procédures (pour autant qu'une norme ISA le requière ou que l'auditeur l'ait choisi), c'est-à-dire, des procédures d'audit conçues pour évaluer le fonctionnement efficace des contrôles internes mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions ;
  - des contrôles de substance, y compris des vérifications de détail et des procédures analytiques de substance conçues pour détecter des anomalies significatives au niveau des assertions.

**13.** Les éléments probants peuvent également être obtenus d'audits exécutés dans le passé ou avant la fin de l'exercice comptable. Cependant, la norme ISA 330 « *The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks* » prévoit que l'auditeur doit effectuer les procédures nécessaires afin de déterminer si l'information qu'il a obtenue est pertinente.

**14.** Les procédures que l'auditeur doit mettre en œuvre peuvent être résumées comme suit :

La norme ISA 315 « *Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement* » distingue comme procédures d'audit relatives à l'évaluation des risques : la recherche d'information auprès de la direction de l'entité, les procédures analytiques, l'observation physique et l'inspection. Comme tests de

procédures, la distinction est faite entre : la ré-exécution, par exemple la reconstitution de la balance âgée de soldes des comptes clients, l'observation physique des stocks ou de l'exécution des procédures de contrôle interne, et la demande d'information relative, par exemple, à la non-application par la direction des procédures de contrôle interne. Dans le cadre de contrôles de substance, une distinction est faite entre les procédures analytiques de substance et les vérifications détaillées pour les flux d'opérations, les soldes des comptes, et les informations fournies dans les états financiers. Pour les vérifications détaillées, il faut tenir compte du recalcul, des confirmations, et de la demande d'informations ou de déclarations écrites de la direction.

**Table :** Typologie des procédures d'audit

**NATURE** (*nature*)

Type Objectif	Inspection ( <i>inspection</i> )	Observation ( <i>observation</i> )	Demande d'informa- tions ( <i>inquiry</i> )	Procédures analytiques ( <i>analytical procedures</i> )	Ré-exécution ( <i>reper- formance</i> )	Recalcul ( <i>recal- culation</i> )	Confirmation ( <i>confir- mation</i> )
- Procédures d'audit rela- tives à l'éva- luation des risques  ( <i>Risk asses- ment proce- dures</i> )	X	X	X	X			
- Tests de procédures  ( <i>Tests of controls</i> )		X	X			X	X
- Contrôles de substances  ( <i>Substantive procedures</i> )			X	X		X	X

**CALENDRIER** (*timing*)

- Date intermédiaire
- A la fin de la période
- Après la clôture de la période
- Date non-annoncée ou imprévisible

**ETENDUE** (*extent*)

- Sondage
- *Outliers* (observation extrême)
- Toutes observations

**Source :** ISA 500 « *Audit Evidence* »

**15.** Les assertions auxquelles l'auditeur fait appel, dans le cadre de l'audit, entrent dans les catégories suivantes :

A. *Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période audité :*

- Survenance : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- Exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés, sont comptabilisés ;
- Exactitude : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
- Séparation des périodes : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période comptable ;
- Imputation comptable : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes appropriés.

B. *Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :*

- Existence : les actifs, les passifs et les fonds propres existent ;
- Droits et obligations : l'entité détient ou contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
- Exhaustivité : tous les actifs, les passifs et les fonds propres qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
- Valorisation et affectation : les actifs, les passifs et les fonds propres sont portés dans les états financiers pour leur bonne valeur et tous les ajustements résultant de leur valorisation ou de leur affectation sont enregistrés de façon appropriée.

C. *Assertions concernant la présentation et les informations fournies dans les états financiers :*

- Survenance, droits et obligations : les événements, les transactions et les autres informations fournies se sont produits et se rapportent à l'entité ;
- Exhaustivité : toutes les informations se rapportant aux états financiers qui doivent être fournies dans ces états l'ont bien été ;
- Classification et compréhension : l'information financière est présentée et décrite de manière pertinente et les informations fournies dans les états financiers sont clairement présentées ;
- Exactitude et valorisation : les informations financières et les autres informations sont fournies sincèrement et pour des montants corrects.

**16.** L'auditeur peut utiliser les assertions telles que décrites ci-avant ou peut les exprimer différemment à condition que tous les aspects décrits ci-avant soient traités. Par exemple, l'auditeur peut choisir de combiner les assertions concernant les opérations et les événements avec celles concernant les soldes de comptes. Comme autre exemple, il peut s'avérer superflu d'obtenir une assertion distincte relative à la césure des opérations et des événements en fin de période lorsque les assertions

relatives à la survenance et à l'exhaustivité englobent une prise en compte correcte de l'enregistrement des opérations au cours de la période comptable adéquate.

### 1.2.5. Inspection des enregistrements ou des documents

17. L'inspection consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports. L'inspection des enregistrements et documents fournit des éléments probants dont la fiabilité varie en fonction de leur nature et de leur source et, dans le cas d'enregistrements ou de documents internes, en fonction de l'efficacité du système de contrôle sur leur production. Un exemple d'inspection utilisée comme test de procédures est l'inspection des enregistrements ou documents pour vérifier l'autorisation.

18. Certains documents fournissent directement des éléments probants quant à l'existence d'un actif ; par exemple, un document représentant un instrument financier tel qu'une action ou une obligation. L'inspection de tels documents peut ne pas nécessairement fournir un élément probant quant à la propriété ou à la valeur. De plus, l'inspection d'un contrat exécuté peut fournir des éléments probants pertinents sur l'application par l'entité des méthodes comptables, telles que la comptabilisation des produits.

### 1.2.6. Inspection des actifs corporels

19. L'inspection des actifs corporels consiste en un contrôle physique de ces actifs. L'inspection des actifs corporels peut fournir des éléments probants fiables quant à leur existence, mais pas nécessairement quant aux droits et obligations détenus par l'entité ou quant à leur valorisation. L'observation physique du comptage des stocks s'accompagne généralement de l'inspection d'articles en inventaire pris individuellement.

### 1.2.7. Observation physique

20. L'observation physique consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes. L'observation de la prise d'inventaire physique des stocks effectuée par le personnel de l'entité et l'observation de l'exécution des opérations de contrôles internes en sont des exemples. L'observation fournit des éléments probants en ce qui concerne l'exécution d'un processus ou d'une procédure mais est limitée au moment où l'observation a lieu, et par le fait que l'observation peut affecter la manière dont le processus ou la procédure est exécutée. Pour les modalités d'application relatives à l'observation de la prise d'inventaire physique des stocks, il est fait référence à la norme ISA 501 « *Audit Evidence - Additional Considerations for Specific Items* ».

### 1.2.8. Demandes d'informations

21. La demande d'informations consiste à se procurer des informations aussi bien financières que non financières, auprès de personnes bien informées, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entité. La demande d'informations est une procédure d'audit utilisée de façon extensive au cours d'un audit ; elle est souvent complémentaire à la mise en œuvre d'autres procédures d'audit. Les demandes d'informations englobent

les demandes écrites formelles et les demandes orales informelles. L'évaluation des réponses aux demandes d'informations fait partie intégrante du processus de demandes d'informations.

**22.** Les réponses aux demandes d'informations peuvent fournir à l'auditeur des informations qu'il ne connaissait pas au préalable, ou des éléments probants corroborants. À l'inverse, les réponses peuvent fournir des informations qui diffèrent significativement des autres informations que l'auditeur peut avoir recueillies; par exemple, des informations sur la possibilité pour la direction de contourner les contrôles internes. Dans certains cas, les réponses aux demandes d'informations peuvent également fournir à l'auditeur un motif pour modifier ses procédures d'audit ou exécuter des procédures d'audit supplémentaires.

**23.** En complément des demandes d'informations, l'auditeur met en œuvre des procédures d'audit pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. En général, les demandes d'informations à elles seules ne fournissent pas assez d'éléments probants pour déceler une anomalie significative au niveau d'une assertion. En outre, les seules demandes d'informations ne sont pas suffisantes pour tester l'efficacité du fonctionnement des contrôles internes.

**24.** Bien que la corroboration des éléments probants recueillis par les demandes d'informations soit souvent d'une importance particulière, lorsque ces demandes portent sur les intentions de la direction, les informations disponibles pour supporter celles-ci peuvent être limitées. Dans ces cas, la connaissance passée de la concrétisation des intentions de la direction concernant les actifs ou les passifs, ou des raisons données par la direction pour choisir une ligne de conduite particulière et sa capacité à la poursuivre, peuvent fournir des informations pertinentes sur les intentions de la direction.

### **1.2.9. Demandes de confirmation**

**25.** Les demandes de confirmation, qui sont un genre particulier de demandes d'informations, sont le processus d'obtention d'une déclaration directe de la part d'un tiers confirmant une information ou une condition existante. Par exemple, l'auditeur peut demander la confirmation directe des créances en communiquant avec des débiteurs. Les demandes de confirmation sont fréquemment utilisées pour vérifier les soldes de comptes et leurs composants, mais ne sont pas limitées à ces éléments. Par exemple, l'auditeur peut demander une confirmation des termes d'accords conclus ou d'opérations qu'une entité a réalisées avec des tiers afin de savoir si des modifications ont été apportées à l'accord initial et, s'il en est ainsi, quels en sont les points importants. Les demandes de confirmation sont aussi utilisées pour recueillir des éléments probants quant à l'absence de certaines conditions, par exemple, l'absence d'accords parallèles (*side agreements*) qui peuvent avoir un effet sur la comptabilisation des produits. Pour plus d'informations concernant les demandes de confirmation il est fait référence à la norme ISA 505 « *External Confirmations* ».

### **1.2.10. Contrôle arithmétique**

**26.** Le contrôle arithmétique consiste à contrôler l'exactitude arithmétique de documents justificatifs ou d'enregistrements comptables. Le contrôle arithmétique peut être exécuté au moyen de l'informatique, par exemple, en obtenant de l'entité un fichier électronique et en utilisant des techniques d'audit assistées par ordinateur en vue de vérifier l'exactitude du total du fichier.



### 1.2.11. Ré-exécution

27. La ré-exécution est l'exécution par l'auditeur de procédures ou de contrôles internes qui sont à l'origine exécutés au sein de l'entité en tant que partie intégrante du contrôle interne, soit manuellement, soit par des techniques d'audit assistées par ordinateur ; par exemple, en refaisant l'analyse de la balance âgée de soldes des comptes clients.

### 1.2.12. Procédures analytiques

28. Les procédures analytiques consistent en des appréciations de l'information financière à partir de l'étude de corrélations possibles entre des données aussi bien financières que non financières. Les procédures analytiques comprennent aussi l'examen des variations et des corrélations constatées qui sont incohérentes avec d'autres informations pertinentes ou qui présentent un écart significatif par rapport aux montants attendus. Pour des modalités d'application concernant les procédures analytiques, il est fait référence à la norme ISA 520 « *Analytical Procedures* ».

### 1.3. LA LETTRE D’AFFIRMATION COMME ELEMENT PROBANT

**29.** Les déclarations de la direction sont des éléments probants subsidiaires. Lorsqu’il ne peut raisonnablement exister d’autres éléments probants suffisants et appropriés, le réviseur d’entreprises doit obtenir des déclarations écrites de la direction sur tous les aspects significatifs touchant aux comptes annuels (ou consolidés). Concernant des aspects spécifiques, l’auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction de l’entité afin de recevoir une confirmation écrite d’informations orales. Ainsi, l’auditeur obtient habituellement des déclarations écrites de la direction au sujet d’aspects significatifs lorsqu’il ne peut raisonnablement attendre de recevoir d’autres éléments probants suffisants et appropriés ou lorsque ces autres éléments probants sont de moindre qualité.

**30.** Les déclarations de la direction ne peuvent se substituer à d’autres éléments que le réviseur d’entreprises peut raisonnablement considérer comme disponibles. Ainsi par exemple, les déclarations de la direction ne seront pas un élément probant acceptable pour le contrôle d’un solde bancaire, de la propriété d’un bien ou d’un prix d’achat ou de vente.

**31.** Les déclarations écrites sont préférables à la consignation par le réviseur d’entreprises des conclusions d’un entretien. Lorsque le réviseur d’entreprises peut s’attendre à pouvoir trouver des éléments d’une valeur probante supérieure à des déclarations verbales ou même écrites, il doit rechercher ces éléments probants.

**32.** Lorsque le réviseur d’entreprises ne peut obtenir les éléments probants, soit parce que l’accès à l’information lui est refusé, soit pour un autre motif, il ne peut se contenter des déclarations qui lui sont faites. Il doit examiner les conséquences de cet accès limité à l’information sur la poursuite de sa mission et, le cas échéant, également sur la portée de son rapport. Habituellement, les demandes de confirmations sont rassemblées dans un document dénommé « lettre d’affirmation » de la direction.

#### 1.4. CONCLUSION

**33.** Les déclarations écrites (*Written Representations*, ISA 580) représentent l'information dont l'auditeur a besoin dans le cadre de l'audit d'états financiers d'une entité. En conséquence, les déclarations écrites, de même que les réponses reçues à la demande d'information, sont considérées comme des éléments probants.

## 1.5. SOURCES

IFAC, *International Standard on Auditing* 500.

IRE, *Vademecum*, t. II., Bruxelles, Editions Standaard, 2007, 726 p.

## **HOOFDSTUK 2**

### **DE BELGISCHE NORM OVER DE BEVESTIGINGSBRIEF**

#### **CHAPITRE 2**

### **LA NORME BELGE SUR LA LETTRE D’AFFIRMATION**

**PH. MAEYAERT**  
Bedrijfsrevisor  
Raadslid van het IBR



## Executive Summary (NL)

Op 15 december 2006 had het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) een nieuwe norm goedgekeurd “Bevestigingen van de leiding van de entiteit” die van toepassing is op de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening met betrekking tot boekjaren die worden afgesloten op of na 31 december 2006. Bovendien werden de Algemene controlenormen van het IBR aangepast in die zin dat die de verplichting voor de commissaris voorzien om de leiding van de gecontroleerde entiteit te verzoeken de “vereiste” bevestigingen schriftelijk te bevestigen via een bevestigingsbrief (*representation letter, lettre d’affirmation*). De vereiste bevestigingen worden weergegeven in 21 punten die alle, voor zover van toepassing in de concrete omstandigheden van de controle, in deze bevestigingsbrief dienen aan bod te komen; 18 van deze bevestigingen (van “internationale” aard) zijn ook opgenomen in de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing (ISA’s)*) (versie eind 2006).

De Belgische norm voorziet onder meer dat, indien de leiding van de entiteit weigert om de vereiste bevestigingen schriftelijk te bevestigen, de commissaris zich in een situatie bevindt waarin de uitvoering van zijn controle wordt beperkt (*scope limitation*). Deze situatie zal hem ertoe brengen in zijn verslag, hetzij een voorbehoud tot uitdrukking te brengen, hetzij een oordeelonthouding te formuleren.

De bevestigingsbrief van de leiding van de entiteit moet worden ondertekend door de leden van de leiding op het hoogste niveau van de entiteit, met inbegrip van het financieel beleid (gewoonlijk zijn dat de afgevaardigd bestuurder of de algemeen directeur en de financieel directeur), rekening houdend met hun kennis van de feiten en hun gezag. Het is in bepaalde gevallen ook mogelijk dat de auditor een brief wenst te bekomen die bovendien door een ander relevant persoon (of orgaan) wordt ondertekend die de bevoegdheid heeft de entiteit te verbinden voor handelingen die verder gaan dan het dagelijks bestuur. Er wordt verwezen naar de volgende hoofdstukken terzake.

Het 2006 in de Belgische norm aangenomen standpunt inzake schriftelijke bevestigingen sluit aan bij de recente evolutie van ISA 580 (ontwerpversie IAASB, september 2008). Onder de ISA’s (versie 2008) wordt duidelijk beschreven dat, alvorens de auditor een controleopdracht aanvaardt, hij met het management van de gecontroleerde entiteit een akkoord dient te bereiken over de basisveronderstellingen (*premises*) die door de auditor worden gehanteerd met betrekking tot de verantwoordelijkheden van de leiding in het kader van een controle van financiële overzichten (*financial statements*), zijnde:

- het feit dat de leiding van de gecontroleerde entiteit de verantwoordelijkheid erkent voor de aan de auditor ter beschikking gestelde (geconsolideerde) jaarrekening, met inbegrip van elke vorm van intern beheersingssysteem dat aan het opstellen van deze jaarrekening onderhevig is;
- het feit dat het bestuursorgaan alle informatie aan de auditor heeft bezorgd die van belang is in het kader van de door hem uitgevoerde controle.

In de context van de *clarified* ISA 580 dient de auditor, eenmaal hij op het einde van zijn controle de schriftelijke bevestigingen van het management inzake voormelde *premises* niet verkrijgt, een oordeelonthouding te formuleren. In vergelijking met de huidige Belgische norm is de basisgedachte van de *clarified* ISA 580 dezelfde, doch wordt er meer aandacht besteed aan het samen opstellen van de schriftelijke opdrachtbevestiging met de cliënt, teneinde reeds de nodige afspraken te maken op het niveau van de opdrachtaanvaarding.

## Executive Summary (FR)

Le 15 décembre 2006, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) avait approuvé une nouvelle norme de révision « Les déclarations de la direction » applicable au contrôle des comptes annuels (ou consolidés) relatifs aux exercices clôturés à partir du 31 décembre 2006. En outre, les Normes générales de révision de l'IRE ont été adaptées en ce sens qu'elles prévoient l'obligation pour le commissaire de solliciter auprès de la direction de l'entité contrôlée la confirmation par écrit des déclarations « requises » dans une lettre d'affirmation (*representation letter, bevestigingsbrief*). Les déclarations requises sont formulées en 21 points qui doivent tous entrer en ligne de compte dans la lettre d'affirmation dans la mesure où ils sont d'application dans les circonstances concrètes du contrôle, 18 de ces déclarations (de nature « internationale ») sont également reprises dans les normes d'audit internationales (*International Standards on Auditing*, normes ISA (version fin 2006)).

La norme belge prévoit notamment que lorsque la direction de l'entité refuse de confirmer par écrit les déclarations requises, le commissaire se trouve dans une situation entraînant une limitation de l'étendue de son contrôle (*scope limitation*). Cette situation le conduira soit à exprimer une réserve dans son rapport, soit à formuler une impossibilité d'exprimer une opinion.

La lettre d'affirmation de la direction doit être signée par des membres de la direction responsables au plus haut niveau de l'entité, en ce compris de sa politique financière (en principe l'administrateur délégué ou le directeur général et le directeur financier) compte tenu de leur connaissance des faits et de leur autorité. Dans certaines circonstances, l'auditeur pourra souhaiter obtenir une lettre d'affirmation signée en outre par une autre personne (ou un autre organe) concerné(e) qui a le droit d'engager l'entité pour des actes dépassant la gestion journalière. Il est renvoyé aux chapitres suivants pertinents.

Le point de vue adopté en 2006 dans la norme belge concernant les déclarations écrites qui correspond à l'évolution récente de la norme ISA 580 (projet de version IAASB de septembre 2008). Les normes ISA (version 2008) précisent clairement que l'auditeur doit, avant d'accepter une mission de révision, conclure un accord avec la direction de l'entité contrôlée sur les hypothèses de base (*premises*) qui sont appliquées par l'auditeur en matière des responsabilités de la direction dans le cadre d'une révision d'états financiers (*financial statements*), à savoir :

- le fait que la direction de l'entité contrôlée reconnaît sa responsabilité en matière des comptes annuels (ou consolidés) arrêtés qui ont été mis à la disposition de l'auditeur, y compris toute forme de système de contrôle interne applicable à l'établissement de ces comptes annuels ;
- le fait que l'organe de gestion a fourni à l'auditeur toutes les informations significatives dans le cadre du contrôle effectué.

Dans le contexte de la norme clarifiée ISA 580, l'auditeur qui, à la fin de ses travaux d'audit, n'obtient pas des déclarations écrites de la direction sur les hypothèses de base précitées, doit formuler une déclaration d'impossibilité d'exprimer une opinion. La norme clarifiée ISA 580 a la même idée fondamentale que la norme belge actuelle mais elle prête davantage attention à l'établissement de la lettre de mission conjointement avec le client afin de prendre les dispositions utiles au niveau de l'acceptation de la mission.



## 2.1. INLEIDING

**34.** Door de goedkeuring van de wet van 13 januari 2006 <sup>(1)</sup> heeft de Belgische wetgever de omzetting tot stand gebracht van de aanpassingen aangebracht in 2005 aan de Vierde en de Zevende Richtlijn <sup>(2)</sup>. Deze wet had als doelstelling de artikelen 96 en 119 van het Wetboek van vennootschappen inzake het jaarverslag te wijzigen, alsmede de artikelen 144 en 148 van dit Wetboek over het commissarisverslag over de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening. Deze wet is van toepassing op jaarverslagen en commissarisverslagen die worden opgesteld vanaf 30 januari 2006.

**35.** In navolging van deze aanpassing van het Wetboek van vennootschappen heeft het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) op 15 december 2006 nieuwe normen goedgekeurd inzake het jaarverslag (*rapport de gestion*) en de bevestigingsbrief (*representation letter*), die bovendien het voorwerp hebben uitgemaakt van een advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen (HREB), overeenkomstig het zorgvuldige proces (*due process*) inzake normstelling dat op dat moment van toepassing was <sup>(3)</sup>. Deze nieuwe normen zijn van toepassing voor de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening alsmede voor de controle van jaarverslagen met betrekking tot boekjaren die worden afgesloten op of na 31 december 2006.

**36.** Zowel de internationale controlestandaarden *International Standards on Auditing* (ISA), als de Belgische normen en het Wetboek van vennootschappen voorzien dat de commissaris (in de internationale literatuur *auditor* genoemd) over de nodige informatie vanwege het management en de verantwoordelijken binnen de gecontroleerde entiteit (vennootschap, vereniging, enz.) moet beschikken bij het uitvoeren van de controle van het getrouw beeld van de (geconsolideerde) jaarrekening.

<sup>(1)</sup> Wet van 13 januari 2006 tot wijziging van het Wetboek van vennootschappen, *B.S.* 20 januari 2006.

<sup>(2)</sup> Richtlijn 2003/51/EG van het Europees Parlement en de Raad van 18 juni 2003 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG, 83/349/EEG, 86/635/EEG en 91/674/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, banken en andere financiële instellingen, en verzekeringsondernemingen, *P.B.*, *L.178*, 17 juli 2003, p. 16-22.

<sup>(3)</sup> *Avis du Conseil supérieur des Professions économiques du 1<sup>er</sup> décembre 2006 portant sur le projet d’adaptation de normes de révision de l’IRE relatif aux informations contenues dans le rapport de gestion*, HREB, 1 december 2006. Het zorgvuldig proces inzake normstelling werd pas in 2007 aangepast (art. 30 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007 (*B.S.* 24 mei 2007)).

## 2.2. DE BEVESTIGINGSBRIEF

**37.** Reeds geruime tijd wordt in heel wat individuele ISA's, en in ISA 580 (ontwerpversie IAASB, september 2008) in het bijzonder, voorzien welke bevestigingen van de leiding moeten worden bekomen. Het is dan ook een lang bestaand gebruik deze bevestigingen te centraliseren in een zogenaamde "bevestigingsbrief" (*representation letter, lettre d'affirmation*) die deel uitmaakt van de controledocumentatie.

**38.** In het discussieontwerp (*exposure draft, ED*) van ISA 580, dat door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) in december 2006 werd goedgekeurd <sup>(4)</sup>, worden zowel het management als, waar aangewezen, overige verantwoordelijken binnen de gecontroleerde entiteit gerekend tot de zogenaamde *relevant parties* die door de auditor worden aangesproken met het oog op het ondertekenen van de bevestigingsbrief.

**39.** De Algemene controlenormen van het IBR <sup>(5)</sup> voorzien in de verplichting voor de commissaris om de leiding van de gecontroleerde entiteit te verzoeken de "vereiste" bevestigingen schriftelijk te bevestigen via een bevestigingsbrief. Deze vereiste bevestigingen worden weergegeven in 21 punten die zijn opgenomen in de nieuwe norm "Bevestigingen van de leiding van de entiteit" <sup>(6)</sup>:

1. verantwoordelijkheid voor het opstellen en de getrouwe weergave van de (geconsolideerde) jaarrekening;
2. verantwoordelijkheid voor de opzet en implementatie van de interne controle;
3. afwezigheid van niet-gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang in de (geconsolideerde) jaarrekening;
4. inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang;
5. mededeling aan de commissaris van alle feiten met betrekking tot fraude of vermoede fraude in de entiteit;
6. mededeling aan de commissaris van elke aantijging van fraude of vermoede fraude in de entiteit;
7. mededeling aan de commissaris van gevallen van niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving;
8. redelijkheid van alle belangrijke veronderstellingen met betrekking tot waarderingen tegen reële waarde <sup>(7)</sup> en de toelichtingen daarop;
9. geschiktheid en consistentie in de toepassing van de waarderingsmethoden gehanteerd bij het bepalen van reële waarde <sup>(8)</sup>;
10. volledigheid van de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
11. het geven van inzage aan de commissaris in de boekhouding en in andere voor de controle relevante informatie;
12. mededeling aan de commissaris van alle voornemens of intenties met een invloed van materieel belang op de boekwaarde of op de rubricering van activa en passiva;
13. juiste vastlegging en adequate toelichtingen van transacties;
14. geldige titel voor de activa en toelichtingen over zakelijke en andere rechten;

<sup>(4)</sup> ED ISA 580, "Written Representations", *Proposed and Redrafted International Standard on Auditing* (December 2006), 26 p.

<sup>(5)</sup> Paragraaf 2.5.5. van de Algemene controlenormen.

<sup>(6)</sup> Paragraaf 1.1. van de controlenorm "Bevestigingen van de leiding van de entiteit".

<sup>(7)</sup> Met waardering tegen reële waarde wordt niet alleen verwezen naar waarderingen van elementen van financiële overzichten op grond van het boekhoudkundig referentiestelsel, maar tevens naar de waardering van uitzonderlijke afschrijvingen en waardeverminderingen die in de gegeven omstandigheden als noodzakelijk worden beschouwd.

<sup>(8)</sup> Cf. voetnoot 2.

15. gevallen van niet naleven van contractuele bepalingen en door regelgevende autoriteiten gestelde eisen;
16. correctie van de vergelijkende cijfers;
17. volledigheid van de verstrekte informatie inzake de identificatie van verbonden partijen;
18. geschiktheid van de verstrekte informatie inzake de identificatie van verbonden partijen;
19. wetgeving inzake de strijd tegen het witwassen;
20. communicatie aan de commissaris van informatie betreffende gevallen van belangenconflicten;
21. de volgens artikel 96 (of artikel 119) van het Wetboek van vennootschappen in het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening mee te delen informatie.

**40.** De Belgische norm voorziet onder meer dat, indien de leiding van de entiteit weigert om de vereiste bevestigingen schriftelijk te bevestigen, de commissaris zich in een situatie bevindt waarin de uitvoering van zijn controle wordt beperkt (*scope limitation*). Deze situatie zal hem ertoe brengen in zijn verslag een voorbehoud tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding te formuleren <sup>(9)</sup>.

**41.** Indien de bedrijfsrevisor op objectieve wijze kan vaststellen dat één van de hierboven vermelde 21 punten niet van toepassing is, kan hij dit punt uit de gevraagde schriftelijke bevestigingen weglaten. Derhalve zijn de punten een absoluut minimum, behoudens het niet van toepassing zijn daarvan in de gegeven omstandigheden van de controle. De eerste 18 punten stemmen overeen met hetgeen in de ISA's (versie eind 2006) wordt vereist, de laatste 3 punten betreffen omwille van hun aard specifieke "Belgische" aangelegenheden.

**42.** De bevestigingsbrief van de leiding van de entiteit moet worden ondertekend door de leden van de leiding op het hoogste niveau van de entiteit, met inbegrip van het financieel beleid (gewoonlijk zijn dat de afgevaardigd bestuurder of de algemeen directeur en de financieel directeur), rekening houdend met hun kennis van de feiten en hun gezag. Het is in bepaalde gevallen ook mogelijk dat de auditor een bevestigingsbrief wenst te bekomen die bovendien door een ander relevant persoon (of orgaan) wordt ondertekend die de bevoegdheid heeft de entiteit te verbinden voor handelingen die verder gaan dan het dagelijks bestuur. Wij verwijzen naar de volgende hoofdstukken terzake.

<sup>(9)</sup> Paragraaf 4.2. van de controlenorm "Bevestigingen van de leiding van de entiteit".

### 2.3. NOODZAAK TOT HET SCHEPPEN VAN DUIDELIJKHEID

**43.** De behoefte om op internationaal vlak (*cf. supra*, nr. 38: ED ISA 580) duidelijkheid te scheppen inzake schriftelijke bevestigingen is een gevolg van:

- de bekommernis dat de auditor in hoofdzaak zou steunen op bevestigingen, daar waar hij zelf toetsen en andere werkzaamheden zou dienen te verrichten gericht op het bekomen van controle-informatie (*audit evidence*);
- het feit dat de auditor een professionele kritische houding dient aan te nemen en dient te beoordelen of een verstrekte bevestiging geloofwaardig en volledig is, alsmede niet in strijd is met wat hem tijdens de uitvoering van de controle ter kennis is gekomen of met andere controlebevindingen;
- het feit dat de auditor in het bijzonder alert dient te zijn op aangelegenheden die een verhoogd risico inhouden van afwijkingen (*misstatements*) tijdens de risico-inschatting in de audit;
- het onvoldoende duidelijk was welk gevolg de auditor diende te geven aan de situatie waarin een bevestiging voor een bepaald punt werd geweigerd.

## 2.4. BASISVERONDERSTELLINGEN VAN EEN CONTROLE

**44.** In voormeld discussieontwerp van ISA 580 wordt uitgegaan van de basisveronderstellingen (*premises*) die de auditor hanteert met betrekking tot de verantwoordelijkheden van de leiding in het kader van een controle van financiële overzichten (*financial statements*), die leiden tot de volgende algemene bevestigingen (*general representations*):

- het feit dat de leiding van de gecontroleerde entiteit de verantwoordelijkheid erkent voor de aan de auditor ter beschikking gestelde vastgestelde (geconsolideerde) jaarrekening;
- het feit dat de leiding de verantwoordelijkheid erkent voor de interne beheersing (*internal control*) met betrekking tot het proces van financiële verslaggeving. De interne beheersing is onderliggend aan de betrouwbaarheid van de uit het voornoemde proces voortvloeiende financiële informatie;
- het feit dat het bestuursorgaan alle informatie (*completeness assertion*) aan de auditor heeft bezorgd die van belang is in het kader van de door hem uitgevoerde controle.

**45.** In een aantal rechtsgebieden, en in de Europese Unie in het bijzonder, wordt een deel van deze verantwoordelijkheden reeds door de wetgeving bepaald, zodat het aan de auditor bevestigen van de reeds door de wet bepaalde verantwoordelijkheid als vanzelfsprekend kan worden aanzien.

**46.** Het herhalen van deze bevestiging in de relatie leiding–auditor is bovendien ten zeerste aangewezen. Enkele voorbeelden:

- In het verleden argumenteerden verantwoordelijken dat zij, in tegenstelling tot de auditor, geen specialisten waren inzake interne beheersing en financiële verslaggeving. Inmiddels is er een veel strengere opvatting over de rol van de (onafhankelijke) auditor van kracht, die de tekortkomingen in de interne beheersing niet mag en kan ondervangen. Kortom, de leiding dient ervoor te zorgen dat de entiteit over de bekwaamheden beschikt om haar verantwoordelijkheden te dragen.
- Vergeten we ook niet dat het in het verleden vaak gebruikelijk was dat het bestuursorgaan wenste te beschikken over het ontwerp van verslag van de wettelijke auditor op het moment dat het de (geconsolideerde) jaarrekening vaststelde. De controleverklaring kan, volgens de internationale controlestandaarden, pas worden gedateerd na de datum van de vaststelling van de (geconsolideerde) jaarrekening, en niet omgekeerd.

**47.** Verder kan worden opgemerkt dat het voormelde discussieontwerp verwijst naar van het door de *relevant parties* bevestigen van het “adequaat zijn” (*adequacy*) van de interne beheersing met betrekking tot de financiële verslaggeving. Aangezien ten aanzien van het bestuursorgaan in de meeste rechtsgebieden (de VS uitgezonderd, cf. Sectie 404 van de *Sarbanes-Oxley Act*) geen expliciete wettelijke verplichting bestaat om zich uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing, is een dergelijke vereiste in ED ISA 580 op zijn minst dubbelzinnig te noemen.

**48.** Derhalve werd begin 2007 door het IBR aan de IAASB meegedeeld dat het verzoeken om bevestigingen van het management inzake de interne beheersing rekening moet houden met wat in het betrokken rechtsgebied als wettelijke verplichting

ter zake bestaat. Deze visie gaat uit van het feit dat de verantwoordelijkheid voor het opstellen (en vaststellen) van de (geconsolideerde) jaarrekening niet alleen de verantwoordelijkheid dekt voor de inhoud en de presentatie van de financiële overzichten, maar tevens de verantwoordelijkheid voor elk bestaand systeem van interne beheersing van risico’s inzake financiële verslaggeving, weliswaar zonder dat dit automatisch met zich meebrengt dat het bestuursorgaan ertoe wordt gehouden zich over de effectiviteit van dit systeem uit te spreken.

49. Zoals uit de bijdrage <sup>(10)</sup> van de heren Josef FERLINGS (IAASB *member*) en Dries SCHOCKAERT met betrekking tot de door de IAASB goedgekeurde nieuwe “*clarified*” ISA 580 (maart en september 2008) blijkt, gaat deze nieuwe standaard uit van voornoemde *premises* en het feit dat het niet verstrekken van de voor een auditor cruciaal zijnde bevestigingen automatisch tot gevolg heeft dat hij in zijn controleverklaring (*auditor’s report*) een oordeelonthouding dient te formuleren. Er mag niet worden vergeten dat deze *premises* werden overeengekomen (conform *clarified* ISA 210 “*Terms of Audit Engagements*” (september 2008)) bij het opstellen van de schriftelijke opdrachtbevestiging (alvorens de opdracht door de auditor werd aanvaard). Indien een bepaalde entiteit dergelijke *premises* niet zou aanvaarden, kan de auditor de controleopdracht uiteraard niet aanvangen.

<sup>(10)</sup> Cf. *infra*, hoofdstuk 3.

## 2.5. SPECIFIEKE BEVESTIGINGEN

**50.** Bovenop de “algemene” bevestigingen is het, volgens zowel ISA 580 als de Belgische norm, mogelijk dat de auditor om bijkomende – specifieke – bevestigingen verzoekt. Indien het management weigert om de specifieke bevestigingen te verstrekken die door de auditor als noodzakelijk (*necessary*) worden beschouwd, ontstaat derhalve een beperking in de uitvoering van de controle, met als gevolg voor de controleverklaring hetzij het tot uitdrukking brengen van een voorbehoud, hetzij het formuleren van een oordeelonthouding.

## 2.6. VAKJARGON GEBRUIKT IN ISA 580

**51.** ED ISA 580 maakt gebruik van een vakjargon dat door auditors gekend is, doch niet noodzakelijk door de overige *actores* in het bedrijfsleven. Derhalve werd aan de IAASB gecommuniceerd dat bijkomend van de auditor wordt vereist om van zijn pedagogische capaciteiten gebruik te maken om aan het management uit te leggen wat de betekenis is van de in de ISA's gebruikte terminologie (interne beheersing, afwijkingen van materieel belang, gevallen van effectieve en vermoede fraude, waarderingen aan reële waarde, enz.). Laten we ook niet vergeten dat de Belgische norm van de bedrijfsrevisor vraagt om een "eigen voorbeeld" van een bevestigingsbrief in zijn kantoor te ontwerpen, gebaseerd op de 21 voormelde punten. Hierbij kan het voorbeeld als bijlage bij de norm "inspirerend" zijn, doch niet verplicht wat het detail van de zinswendingen betreft (wel wat de inhoud van de 21 punten betreft, voor zover van toepassing). Het meest geschikte moment om de bevestigingsbrief te verduidelijken en te duiden is bij de opdrachtaanvaarding.

**52.** Zonder de nodige achtergrond en uitleg vanwege de auditor, dreigt de bevestigingsbrief een formalistische indruk te geven en als onbegrijpelijk te worden gepercipieerd door de personen of instanties die aan de auditor op schriftelijke wijze deze bevestigingen dienen te verstrekken. Het is duidelijk dat dit ten strengste moet worden vermeden.

30



## 2.7. VRAGEN INZAKE BURGERLIJKE OF STRAFRECHTELIJKE AANSPRAKELIJKHEID

**53.** Men kan zich de vraag stellen of de bevestigingsbrief de onafhankelijkheid van de leiding in geval van bijvoorbeeld een burgerlijke of strafrechtelijke vervolging verhoogt. De bevestigingsbrief gericht aan de auditor is een vertrouwelijk document afkomstig uit zijn controledocumentatie. Hoewel de auditor gebonden is door zijn geheimhoudingsplicht, is het nooit uitgesloten dat de bevestigingsbrief bij een onderzoek door het gerecht bij de entiteit of bij de auditor aan het licht komt.

Ook door het verplichte karakter op de minimale inhoud (*cf.* de zgn. “vereiste bevestigingen” in voormelde nieuwe norm van het IBR) kan er voortaan van worden uitgegaan dat deze brief bestaat.

**54.** Het is dan ook van belang dat het management van de gecontroleerde entiteit op een pro-actieve wijze met dit gegeven omgaat. Het is ten eerste aangewezen dat het bestuursorgaan de bevestigingen die het zal moeten verstrekken ter harte neemt en ertoe bijdraagt dat, door middel van instructies, toetsingen, beoordelingen en intern bekomen bevestigingen, kan worden aangetoond dat het management zijn verantwoordelijkheden ten volle heeft behartigd. Enige bijkomende meer gedetailleerde bedenkingen van juridische aard geformuleerd door de Raad van het IBR worden samengevat in het IBR, *Jaarverslag*, 2007, p. 218-224.



## **CHAPTER 3**

### **THE REVISION OF ISA 580**

## **CHAPITRE 3**

### **LA REVISION DE LA NORME ISA 580**

## **HOOFDSTUK 3**

### **DE HERZIENING VAN ISA 580**

**J. FERLINGS**

Member of the International Auditing and Assurance Standards Board  
(IAASB)

**D. SCHOCKAERT**

Senior Manager Auditing and Assurance Standards (IBR)



## Executive Summary (EN)

ISA 580 (Revised and Redrafted), *Written Representations*, has been approved by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) in December 2007. This ISA contains new requirements designed to improve the auditors' practice in relation to the written statements that management provides to auditors to confirm certain matters or to support other audit evidence (referred to as "written representations").

An audit in accordance with *clarified* ISAs is conducted on the premise that management has responsibility:

- for the preparation and presentation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and
- to provide the auditor with:
  - all information, such as records and documentation, and other matters that are relevant to the preparation and presentation of the financial statements;
  - any additional information that the auditor may request from management; and
  - unrestricted access to any information from those within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence.

ISA 210 (Redrafted) requires the auditor to obtain the agreement of management that it acknowledges and understands those responsibilities as a precondition for accepting the audit engagement. If management's responsibilities prescribed by law or regulation are equivalent in effect to those described above, the auditor may use the wording of the law or regulation to describe them in the terms of the audit engagement.

The auditor is required to disclaim an opinion on the financial statements in accordance with ISA 705 (Revised and Redrafted) if:

- the auditor concludes that there is sufficient doubt about the integrity of management such that the written representations required by paragraphs 10 and 11 of ISA 580 are not reliable; or
- management does not provide the written representations required by paragraphs 10 and 11 of ISA 580.

The authors consider such a disclaimer "logical" in the sense that, already on the level of the engagement terms, an agreement between the auditor and management has been reached for management to accept the responsibility for preparing the financial statements.

## Executive Summary (FR)

La norme ISA 580 (révisée et remaniée), « *Written Representations* », a été approuvée par l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) en décembre 2007. Cette norme ISA contient de nouvelles diligences requises destinées à améliorer l'application, par l'auditeur, de la norme relative aux déclarations écrites que la direction doit fournir à l'auditeur afin de confirmer certains sujets ou afin de renforcer les autres éléments probants (c.-à-d. la lettre d'affirmation).

Un audit effectué conformément aux normes ISA clarifiées part du principe premier que la direction a la responsabilité :

- dans l'établissement et présentation des états financiers conformément au référentiel comptable applicable ; y compris la conception, la mise en œuvre et le maintien d'un système de contrôle interne pertinent pour l'établissement et la présentation des états financiers exempt d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou d'erreurs ; et
- de fournir à l'auditeur :
  - toutes les informations, telles que la comptabilité et la documentation y afférentes, ainsi que tout autre élément pertinent pour l'établissement et la présentation des états financiers;
  - toutes informations complémentaires que l'auditeur demande à la direction, et ;
  - un accès non limité à toutes informations pour les personnes au sein de l'entité dont l'auditeur juge nécessaire d'obtenir des éléments probants.

La norme ISA 210 (Remaniée) requiert de l'auditeur qu'il obtienne auprès de la direction, une reconnaissance et une compréhension des ses responsabilités comme *conditio sine qua non* de l'acceptation de la mission d'audit. Dans la mesure où les responsabilités de la direction sont décrites de manière équivalente par la loi ou les réglementations, l'auditeur pourra utiliser la terminologie légale ou réglementaire afin de définir les termes de la mission d'audit.

L'auditeur doit formuler une déclaration d'abstention sur les états financiers conformément à la norme ISA 705 (Révisée et Remaniée), lorsque :

- l'auditeur conclut qu'il existe un sérieux doute concernant l'intégrité de la direction à un point tel que les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 de la norme ISA 580 ne seraient pas fiables ; ou
- la direction ne fournit pas les déclarations écrites requises par les paragraphes 10 et 11 de la norme ISA 580.

Les auteurs considèrent que cette déclaration d'abstention est « logique » dans la mesure où, dès lors de l'acceptation de la mission, un accord existait entre l'auditeur et la direction au sujet de la responsabilité de la direction dans l'établissement des états financiers.

## Executive Summary (NL)

ISA 580 (Herzien en Omgevormd), “*Written Representations*”, werd in december 2007 door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) goedgekeurd. Deze ISA bevat nieuwe vereiste werkzaamheden met het oog op een betere toepassing door de auditor van de norm betreffende de schriftelijke bevestigingen die het management aan de auditor moet verstrekken teneinde bepaalde aangelegenheden te bevestigen of andere controle-informatie te onderbouwen (d.w.z. de bevestigingsbrief).

Een audit uitgevoerd overeenkomstig de *clarified* ISA's gaat uit van de vooronderstelling dat het management verantwoordelijk is voor:

- het opstellen en de presentatie van de financiële overzichten overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de opzet, de uitvoering en het behoud van het interne beheersingssysteem dat relevant is voor het opstellen en de presentatie van financiële overzichten die geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van het maken van fouten; en
- het verstrekken aan de auditor van:
  - alle informatie zoals de administratie en de hierop betrekking hebbende documentatie, evenals andere elementen die relevant zijn voor het opstellen en de presentatie van financiële overzichten;
  - alle aanvullende informatie die de auditor aan het management kan vragen; en
  - een onbeperkte toegang tot alle informatie voor personen binnen de entiteit van wie de auditor het noodzakelijk acht om controle-informatie te verkrijgen.

ISA 210 (Omgevormd) vereist van de auditor dat hij van het management de erkenning en het begrip van deze verantwoordelijkheden verkrijgt als eerste vereiste voor de aanvaarding van de controleopdracht. In de mate dat de door de wet- en regelgeving opgelegde verantwoordelijkheden van het management in feite gelijk zijn aan de hierboven beschreven verantwoordelijkheden, mag de auditor de terminologie van de wet- of regelgeving gebruiken om deze verantwoordelijkheden te beschrijven in de opdrachtvoorwaarden voor controles.

De auditor dient, overeenkomstig ISA 705 (Herzien en Omgevormd), een oordeelonthouding over de financiële overzichten te formuleren indien:

- de auditor besluit dat er dermate twijfel is over de integriteit van het management dat de schriftelijke bevestigingen zoals vereist door paragrafen 10 en 11 van ISA 580 niet betrouwbaar zijn; of
- het management niet de schriftelijke bevestigingen verstrekt zoals vereist door paragrafen 10 en 11 van ISA 580.

De auteurs beschouwen dergelijke oordeelonthouding als zijnde “logisch” in de mate dat reeds op het niveau van de opdrachtaanvaarding er een overeenkomst bestond tussen de auditor en het management met betrekking tot de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

### 3.1. INTRODUCTION

**55.** The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), an independent standard-setting board under the auspices of the International Federation of Accountants (IFAC), approved ISA 580 (Revised and Redrafted), Written Representations, in December 2007. The ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. A Basis for Conclusions, provided by the staff of IAASB, provides background to the project, main comments received on the exposure draft, and the IAASB's conclusions regarding these comments in developing the final standard (*cf. infra*, part 2, annex 1).

**56.** From a historical point of view, the IAASB approved the project proposal in April 2004. An issues paper was considered in June 2005. The IAASB conducted a first read of a proposed ISA 580 (Revised and Redrafted) in March 2006. Issues raised by the IAASB Consultative Advisory Group were discussed by the IAASB in July 2006. The IAASB conducted a second read of the proposed ISA in October 2006. The IAASB approved the exposure draft of proposed ISA 580 (Revised and Redrafted) in December 2006. The comment date was April 30, 2007. **Fifty-four comment letters** were received. The IAASB discussed a summary of significant comments and reviewed the proposed final ISA in September 2007.

**57.** On April 11, 2008, following the consideration and approval of due process by the Public Interest Oversight Board (PIOB), the IAASB released International Standard on Auditing (ISA) 580 (Revised and Redrafted), "Written Representations".

**58.** In the context of IAASB's Clarity project, the existing **bold** and grey lettering paragraphs of the ISAs are being replaced by requirements and application guidance sections, in order for the most important part of the standards to be located at the beginning of the standard <sup>(1)</sup>. Such a process is being called a "Redraft" of an ISA. If, in addition, the content of the standard is to be completely modified, the ISA will also be "Revised".

**59.** ISA 580 ("Revised and Redrafted") contains new requirements designed to improve the auditors' practice in relation to the written statements that management provides to auditors to confirm certain matters or to support other audit evidence (referred to as "written representations"). During the development of the standard, the IAASB considered matters such as the reasons for requesting written representations, the value of the evidence that they provide, and from whom they should be requested.

<sup>(1)</sup> In general, paragraphs from a "to be clarified" ISA will be considered part of the requirements' section if:

- 1) The requirement is necessary to achieve the objective stated in the Standard;
- 2) The requirement is expected to be applicable in virtually all engagements to which the Standard is relevant;
- 3) The objective stated in the Standard is unlikely to have been met by the requirements of other Standards; and
- 4) The requirements of an ISA as a whole is proportionate to the importance of the subject of the ISA, in order to realize the objective of an audit.



**60.** The standard requires the auditor to request management to provide written representations on two fundamental matters:

- That it has fulfilled its responsibility for the preparation and presentation of the financial statements; and
- That it has provided the auditor with all relevant information and that all transactions have been recorded and are reflected in the financial statements.

**61.** The auditor may deem it appropriate to request other written representations during the course of the audit. Other ISAs also include requirements for the auditor to request certain written representations in respect of specific matters. In addition, ISA 580 (Revised and Redrafted) includes requirements for appropriate action by the auditor when written representations are not provided by management or are considered to be unreliable.

**62.** The ISA makes clear that, although written representations provide necessary audit evidence, they do not provide sufficient appropriate audit evidence on their own about any matters. Furthermore, the fact that management has provided written representations does not affect the nature or extent of other audit evidence that the auditor obtains about the fulfillment of management's responsibilities, or about specific assertions.

**63.** The Chairman of IAASB, John KELLAS, explained that: *“The aim of the new requirements is to enhance the quality and appropriateness of written representations sought by the auditor by a focus on what is really necessary and, in particular, to deal with concerns that auditors may over-rely on representations at the expense of other evidence.”*

### 3.2. AUDIT EVIDENCE

**64.** As described in the contribution from Daniël Kroes (*cf. supra*, chapter 1), although written representations provide necessary audit evidence, they do not provide sufficient appropriate audit evidence on their own about any of the matters with which they deal. Furthermore, the fact that management has provided reliable written representations does not affect the nature or extent of other audit evidence that the auditor obtains about the fulfillment of management's responsibilities, or about specific assertions.

### 3.3. MANAGEMENT (AND OTHERS)

**65.** Under ISA 580, the objectives of the auditor are:

- To obtain written representations from management that management believes that it has fulfilled the fundamental responsibilities that constitute the premise on which an audit is conducted;
- To support other audit evidence relevant to the financial statements or specific assertions in the financial statements by means of written representations if determined necessary by the auditor or required by other ISAs; and
- To respond appropriately to written representations provided by management or if management does not provide the written representations requested by the auditor.

**66.** A “written representation” is being defined as a written statement by management provided to the auditor to confirm certain matters or to support other audit evidence. Written representations in this context do not include financial statements, the assertions therein, or supporting books and records.

**67.** Furthermore, references to “management” in ISA 580 should be read as “management and, where appropriate, those charged with governance”. Furthermore, in the case of a fair presentation framework, management is responsible for the preparation and fair presentation of the financial statements in accordance with the financial reporting framework; or the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with the financial reporting framework.

Under ISA 580, the auditor is required to request written representations from management with appropriate responsibilities for the financial statements and knowledge of the matters concerned.

**68.** Written representations are requested from those responsible for the preparation and presentation of the financial statements. Those individuals may vary depending on the governance structure of the entity, and relevant law or regulation; however, management (rather than those charged with governance) is often the responsible party.

**69.** Written representations may therefore be requested from the entity’s chief executive officer and chief financial officer, or other equivalent persons in entities that do not use such titles. In some circumstances, however, other parties, such as those charged with governance, are also responsible for the preparation and presentation of the financial statements.

**70.** Due to its responsibility for the preparation and presentation of the financial statements, and its responsibilities for the conduct of the entity’s business, management would be expected to have sufficient knowledge of the process followed by the entity in preparing and presenting the financial statements and the assertions therein on which to base the written representations.

**71.** The written representations required by paragraphs 10 and 11 of ISA 580 draw on the agreed acknowledgement and understanding of management of its responsibilities in the terms of the audit engagement by requesting confirmation that it has fulfilled them. The auditor may also ask management to reconfirm its

acknowledgement and understanding of those responsibilities in written representations.

**72.** This is common in certain jurisdictions, but in any event may be particularly appropriate when, for example those who signed the terms of the audit engagement on behalf of the entity no longer have the relevant responsibilities, the terms of the audit engagement were prepared in a previous year, there is any indication that management misunderstands those responsibilities, or changes in circumstances make it appropriate to do so.

**73.** In some cases, however, management may decide to make inquiries of others who participate in preparing and presenting the financial statements and assertions therein, including individuals who have specialized knowledge relating to the matters about which written representations are requested.

**74.** Such individuals may include: an actuary responsible for actuarially determined accounting measurements, staff engineers who may have responsibility for and specialized knowledge about environmental liability measurements, internal counsel who may provide information essential to provisions for legal claims, etc.

**75.** In some cases, management may include in the written representations qualifying language to the effect that representations are made to the best of its knowledge and belief. It is reasonable for the auditor to accept such wording if the auditor is satisfied that the representations are being made by those with appropriate responsibilities and knowledge of the matters included in the representations.

**76.** To reinforce the need for management to make informed representations, the auditor may request that management include in the written representations confirmation that it has made such inquiries as it considered appropriate to place it in the position to be able to make the requested written representations. It is not expected that such inquiries would usually require a formal internal process beyond those already established by the entity.

### 3.4. LOCAL LAW OR REGULATION AND THE PREMISE

**77.** Law or regulation may establish management’s responsibilities in relation to financial reporting. However, the extent of these responsibilities, or the way in which they are described, may differ across jurisdictions. Despite these differences, an audit in accordance with ISAs is conducted on the **premise** that management has responsibility:

- For the preparation and presentation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and
- To provide the auditor with:
  - All information, such as records and documentation, and other matters that are relevant to the preparation and presentation of the financial statements;
  - Any additional information that the auditor may request from management; and
  - Unrestricted access to those within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence.

**78.** ISA 210 “Terms of Audit Engagements” (Redrafted) requires the auditor to obtain the agreement of management that it acknowledges and understands those responsibilities as a precondition for accepting the audit engagement. If management’s responsibilities prescribed by law or regulation are equivalent in effect to those described above (*cf. supra*, point 3.3.), the auditor may use the wording of the law or regulation to describe them in the terms of the audit engagement.

**79.** In ISA 580, the written representations are categorized as follows:

- **Written Representations about Management’s Responsibilities:**

The auditor shall request management to provide a written representation that it has fulfilled its responsibility for the preparation and presentation of the financial statements as set out in the terms of the audit engagement and, in particular, whether the financial statements are prepared and presented in accordance with the applicable financial reporting framework.

The auditor shall request management to provide a written representation that it has provided the auditor with all relevant information agreed in the terms of the audit engagement, and that all transactions have been recorded and are reflected in the financial statements.

These responsibilities of management need to be described in the written representations required by paragraphs 10 and 11 of ISA 580 in the manner in which these responsibilities are described in the terms of the audit engagement.

- **Other Written Representations:**

Other ISAs require the auditor to request written representations. If, in addition to such required representations, the auditor determines that it is necessary to obtain one or more written representations to support other audit evidence relevant to the

financial statements or one or more specific assertions in the financial statements, the auditor shall request such other written representations.

**80.** The written representations are required to be in the form of a representation letter addressed to the auditor. If law or regulation requires management to make written public statements about its responsibilities, and the auditor determines that such statements provide some or all of the representations required by paragraphs 10 or 11 of ISA 580, the relevant matters covered by such statements need not be included in the representation letter.

It would probably be a good occasion for the auditor to indicate such circumstances when drafting the audit engagement letter, in order to eliminate any doubt from the auditor's and the client's side on this matter and in order to avoid conflicts near the completion date of the audit when requesting management to sign the representation letter.

**81.** Furthermore, I have understood that under the specific Belgian Standard on the representation letter, 21 "general" points need to be included in a "Belgian" representation letter (inspired by IAASB's exposure draft of ISA 580, in particular the so-called "general representations"), where 18 of those 21 points are referring to the (not yet clarified) ISAs.

**82.** I am confident that when applying this representation letter in the context of the clarified ISAs, little changes will need to be considered in order to stay "ISA compliant" on the level of the letter itself, as it might be that the creation of new auditing standards will also result in a couple of extra representations (e.g. ISA 600 "Using the Work of Another Auditor" regarding the Audit of group financial statements).

**83.** The date of the written representations shall be as near as practicable to, but not after, the date of the auditor's report on the financial statements. The written representations shall be for all financial statements and period(s) referred to in the auditor's report.

**84.** If the auditor has concerns about the competence, integrity, ethical values or diligence of management, or about its commitment to or enforcement of these, ISA 580 requires the auditor to determine the effect that such concerns may have on the reliability of representations (oral or written) and audit evidence in general.

**85.** In particular, if written representations are inconsistent with other audit evidence, the auditor shall perform audit procedures to attempt to resolve the matter. If the matter remains unresolved, the auditor shall reconsider the assessment of the competence, integrity, ethical values or diligence of management, or of its commitment to or enforcement of these, and shall determine the effect that this may have on the reliability of representations (oral or written) and audit evidence in general.

**86.** If the auditor concludes that the written representations are not reliable, the auditor shall take appropriate actions, including determining the possible effect on the opinion in the auditor's report in accordance with ISA 705 "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report" (Revised and Redrafted).

### 3.5. REQUESTED WRITTEN REPRESENTATIONS NOT PROVIDED

**87.** If management does not provide one or more of the requested written representations, the auditor shall:

- Discuss the matter with management;
- Reevaluate the integrity of management and evaluate the effect that this may have on the reliability of representations (oral or written) and audit evidence in general; and
- Take appropriate actions, including determining the possible effect on the opinion in the auditor's report in accordance with ISA 705 (Revised and Redrafted).

**88.** The auditor is required to disclaim an opinion on the financial statements in accordance with ISA 705 (Revised and Redrafted) if:

- The auditor concludes that there is sufficient doubt about the integrity of management such that the written representations required by paragraphs 10 and 11 of ISA 580 are not reliable; or
- Management does not provide the written representations required by paragraphs 10 and 11 of ISA 580.

**89.** We consider such a disclaimer "logical" in the sense that, already on the level of the engagement terms, an agreement between the auditor and management has been reached for management to accept the responsibility for preparing the financial statements.

### 3.6. DATE OF AND PERIOD(S) COVERED BY WRITTEN REPRESENTATIONS

**90.** Because written representations are necessary audit evidence, the auditor's opinion cannot be expressed, and the auditor's report cannot be dated, before the date of the written representations. Furthermore, because the auditor is concerned with events occurring up to the date of the auditor's report that may require adjustment to or disclosure in the financial statements, the written representations are dated as near as practicable to, but not after, the date of the auditor's report on the financial statements.

In some circumstances it may be appropriate for the auditor to obtain a written representation about a specific assertion in the financial statements during the course of the audit. Where this is the case, it may be necessary to request an updated written representation.



### 3.7. FORM OF WRITTEN REPRESENTATIONS

**91.** Written representations are required to be included in a representation letter addressed to the auditor. In some jurisdictions, however, management may be required by law or regulation to make a written public statement about its responsibilities. Although such statement is a representation to the users of the financial statements, or to relevant authorities, the auditor may determine that it is an appropriate form of written representation in respect of some or all of the representations required by paragraph 10 or 11 of ISA 580.

Consequently, the relevant matters covered by such statement need not be included in the representation letter.

**92.** Factors that may affect the auditor's determination include: whether the statement includes confirmation of the fulfillment of responsibilities that are equivalent to some or all of those set out in the terms of the audit engagement; whether the statement has been given or approved by those from whom the auditor requests the relevant written representations; whether a copy of the statement is provided to the auditor as near as practicable to, but not after, the date of the auditor's report on the financial statements.

**93.** A formal statement of compliance with law or regulation, or of approval of the financial statements, would not contain sufficient information for the auditor to be satisfied that all necessary representations have been consciously made. The expression of management's responsibilities in law or regulation is also not a substitute for the requested written representations.

### 3.8. COMMUNICATION WITH THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE

**94.** ISA 260 “Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance” (Revised and Redrafted) requires the auditor to communicate with those charged with governance the written representations which the auditor has requested from management.

### 3.9. DOUBT AS TO THE RELIABILITY OF WRITTEN REPRESENTATIONS AND REQUESTED WRITTEN REPRESENTATIONS NOT PROVIDED

**95.** In the case of identified inconsistencies between one or more written representations and audit evidence obtained from another source, the auditor may consider whether the risk assessment remains appropriate and, if not, revise the risk assessment and determine the nature, timing and extent of further audit procedures to respond to the assessed risks.

**96.** Concerns about the competence, integrity, ethical values or diligence of management, or about its commitment to or enforcement of these, may cause the auditor to conclude that the risk of management misrepresentation in the financial statements is such that an audit cannot be conducted.

In such a case, the auditor may consider, where possible, withdrawing from the engagement, unless those charged with governance put in place appropriate corrective measures. Such measures, however, may not be sufficient to enable the auditor to issue an unmodified audit opinion.

**97.** ISA 230 “Documentation” (Redrafted) requires the auditor to document significant matters arising during the audit, the conclusions reached thereon, and significant professional judgments made in reaching those conclusions.

**98.** The auditor may have identified significant issues relating to the competence, integrity, ethical values or diligence of management, or about its commitment to or enforcement of these, but concluded that the written representations are nevertheless reliable. In such a case, this significant matter is documented in accordance with ISA 230 (Redrafted).

**99.** The auditor is not able to judge solely on other audit evidence whether management has prepared and presented the financial statements and provided information to the auditor on the basis of the agreed acknowledgement and understanding of its responsibilities. Therefore, if, as described in paragraph 20(a), the auditor concludes that the written representations about these matters are unreliable, or if management does not provide those written representations, the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence.

**100.** The possible effects on the financial statements of such inability are not confined to specific elements, accounts or items of the financial statements and are hence pervasive. ISA 705 (Revised and Redrafted), requires the auditor to disclaim an opinion on the financial statements in such circumstances.

**101.** A written representation that has been modified from that requested by the auditor does not necessarily mean that management did not provide the written representation. However, the underlying reason for such modification may affect the opinion in the auditor’s report. For example:

- The written representation about management’s fulfillment of its responsibility for the preparation and presentation of the financial statements may state that management believes that, except for material non-compliance with a particular requirement of the applicable financial reporting framework, the financial statements are prepared and presented in accordance with that framework. The requirement in paragraph 20 does not apply because the auditor concluded that management has provided reliable written representations. However, the auditor

is required to consider the effect of the non-compliance on the opinion in the auditor's report in accordance with ISA 705 (Revised and Redrafted).

- The written representation about the responsibility of management to provide the auditor with all relevant information agreed in the terms of the audit engagement may state that management believes that, except for information destroyed in a fire, it has provided the auditor with such information. The requirement in paragraph 20 does not apply because the auditor concluded that management has provided reliable written representations. However, the auditor is required to consider the effects of the pervasiveness of the information destroyed in the fire on the financial statements and the effect thereof on the opinion in the auditor's report in accordance with ISA 705 (Revised and Redrafted).

## **HOOFDSTUK 4**

### **DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS EN DE ONDERTEKENAAR VAN DE BEVESTIGINGSBRIEF**

## **CHAPITRE 4**

### **LA RESPONSABILITE DU COMMISSAIRE ET DU SIGNATAIRE DE LA LETTRE D’AFFIRMATION**

**DR. I. DE POORTER**

Wetenschappelijk medewerker *Financial Law Institute*, UGent



## Executive Summary (NL)

Sinds 2006 is de controlenorm ‘Bevestigingen van de leiding van de entiteit’ grondig gewijzigd. Naast de schriftelijke bevestigingen die de leiding van de entiteit omtrent diverse aspecten uit de jaarrekening kan of moet verschaffen, is de leiding van de vennootschap eveneens verplicht een verklaring te ondertekenen betreffende het getrouw beeld van de financiële verslaggeving. Hierdoor tracht men de leiding van de entiteit meer te responsabiliseren omtrent de financiële overzichten.

In deze bijdrage wordt de aansprakelijkheid van de commissaris en de ondertekenaar van de bevestigingsbrief nader bekeken.

De commissaris is aansprakelijk voor het opstellen en het bekomen van de ondertekende bevestigingsbrief. Zijn aansprakelijkheid wordt beoordeeld op basis van de algemene zorgvuldigheidsnorm. Hij begaat een fout indien hij de bepalingen uit de controlenorm niet naleeft, met dien verstande dat sommige bepalingen enige beoordelingsvrijheid in hoofde van de commissaris laten. In dat geval zal zijn gedrag worden afgetoetst tegen het gedrag van een redelijk zorgvuldig bedrijfsrevisor in dezelfde omstandigheden geplaatst.

Diverse organen en personen binnen de vennootschap komen in aanmerking als ondertekenaar van de bevestigingsbrief. Ongeacht de attestatie in de bevestigingsbrief dat de financiële overzichten getrouw zijn opgesteld en overeenkomstig de wettelijke normen terzake, behoudt de raad van bestuur zijn exclusieve bevoegdheid en desgevallend verantwoordelijkheid met betrekking tot het opstellen en publiceren van de financiële rapportering.

De bevestigingsbrief is een eenzijdige verklaring vanwege de ondertekenaars ten behoeve van de commissaris van de vennootschap en valt in die zin onder het beroepsgeheim van de commissaris. Derden (zoals aandeelhouders of andere stakeholders) zullen dus geen kennis hebben van deze brief, tenzij de leiding weigert deze te ondertekenen hetgeen resulteert in een verklaring met voorbehoud of een afkeurende verklaring. Maar ongeacht het beroepsgeheim van de commissaris, kunnen de ondertekenaars eveneens in een aansprakelijkheids geschil omtrent de financiële overzichten worden betrokken op voorwaarde dat ook de commissaris in het geding wordt betrokken. Kan er niet bepaald worden welke partijen verantwoordelijk zijn voor de schade, dan kan dit tot een *in solidum* aansprakelijkheid tussen de commissaris, de bestuurders en de ondertekenaars van de bevestigingsbrief leiden.

## Executive Summary (FR)

Depuis 2006, la norme de révision « Les déclarations de la direction » a fait l'objet de profondes modifications. Outre les déclarations écrites que la direction de l'entité peut ou doit fournir sur différents aspects des comptes annuels, la direction de la société est également tenue de signer une déclaration concernant l'image fidèle du rapport financier. L'objectif est de responsabiliser davantage la direction de l'entité concernant les états financiers.

Cette contribution examinera de plus près la responsabilité du commissaire et du signataire de la lettre d'affirmation.

Le commissaire a la responsabilité d'établir et d'obtenir la lettre d'affirmation signée. Sa responsabilité est appréciée sur la base du principe général de prudence. Il commet une erreur s'il ne respecte pas les dispositions de la norme de révision, étant entendu que certaines dispositions laissent au commissaire une relative liberté d'appréciation. Dans ce cas, son comportement sera jugé par rapport au comportement qu'aurait un réviseur d'entreprises raisonnable et prudent, dans la même situation.

Divers organes et personnes au sein de la société entrent en ligne de compte en tant que signataire de la lettre d'affirmation. En dépit de la déclaration contenue dans la lettre d'affirmation selon laquelle les états financiers ont été établis de manière fidèle et conformément aux normes légales en la matière, le conseil d'administration conserve sa compétence exclusive et, le cas échéant, sa responsabilité concernant l'établissement et la publication du rapport financier.

La lettre d'affirmation est une déclaration unilatérale des signataires destinée au commissaire de la société et tombe dans ce sens sous le secret professionnel du commissaire. Des tiers (actionnaires de autres parties prenantes) n'auront donc pas connaissance de cette lettre d'affirmation sauf si la direction refuse de la signer, ce qui conduit à l'expression d'une opinion avec réserve ou une opinion négative. Mais en dépit du secret professionnel du commissaire, les signataires peuvent également être impliqués dans un conflit de responsabilité concernant les états financiers à condition que le commissaire soit également impliqué dans la procédure. Lorsque la responsabilité individuelle des parties ne peut être déterminée, cela peut mener à une responsabilité *in solidum* entre le commissaire, les administrateurs et les signataires de la lettre d'affirmation.



## 4.1. INLEIDING

**102.** Ten gevolge van internationale ontwikkelingen, in het bijzonder de hervorming van de Auditrichtlijn <sup>(1)</sup> heeft het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) voor zijn leden de verplichting ingevoerd om door de leiding van de te controleren vennootschap een bevestigingsbrief te doen ondertekenen. Het opzet van deze verplichting is tweërlei:

- enerzijds kan de bevestiging vanwege de leiding van de te controleren vennootschap als bewijskrachtig gegeven worden gehanteerd;
- anderzijds is de ondertekening van een bevestigingsbrief er op gericht om de leiding van de te controleren vennootschap te wijzen op haar verantwoordelijkheid voor de getrouwe weergave van de financiële overzichten, opgesteld overeenkomstig de wettelijke en algemeen aanvaarde normen.

**103.** De bevestigingsbrief, zoals vereist door de nieuwe controlenorm van het IBR is een eenzijdige verklaring vanwege de leiding van de vennootschap ter attentie van de commissaris van de vennootschap. In overeenstemming met deze doelstellingen kunnen de door het IBR in de bevestigingsbrief op te nemen bepalingen in ongeveer drie categorieën worden opgesplitst <sup>(2)</sup>.

In de eerste plaats moet de bevestigingsbrief een reeks van verklaringen van de leiding van de vennootschap omtrent de getrouwheid van de opgestelde financiële overzichten omvatten. In de tweede plaats is de bevestigingsbrief opgesteld rond elementen van belang voor de commissaris in zijn taak om de financiële overzichten te certificeren. De bevestiging dient in dit geval als bewijskrachtig gegeven. Tot slot kunnen ook bijzondere bepalingen zoals met betrekking tot de wetgeving omtrent witwassen van geld of belangenconflicten het voorwerp uitmaken van de bevestigingsbrief.

**104.** Het verkrijgen van bevestigingen door het bestuursorgaan van een vennootschap is sedert lang een aanvaarbare techniek voor het verzamelen van bewijskrachtig materiaal. De bedrijfsrevisor dient evenwel voorzichtig om te springen met dergelijke verklaringen. De bevestigingen van de leidinggevende organen van de vennootschap zijn veeleer bijkomend bewijskrachtig materiaal. De bevestiging van de leiding van de vennootschap mag niet in de plaats worden gesteld van gegevens waarvan de commissaris redelijkerwijs mag aannemen dat ze beschikbaar zijn. Dergelijke bevestigingen kunnen nuttig zijn om de bedoeling van de leiding te onderbouwen, bijvoorbeeld de bedoeling om een deelneming aan te houden of een bedrijfstak stop te zetten.

**105.** Ten gevolge van internationale ontwikkelingen en in navolging van de Amerikaanse *Sarbanes-Oxley Act* <sup>(3)</sup> wordt nu ook van de leiding van de vennootschap vereist dat zij verklaren dat de financiële overzichten getrouw en in overeenstemming met de algemeen aanvaarde normen zijn opgesteld. Het opzet van deze verklaring bestaat erin de leiding van de vennootschap te wijzen op haar verantwoordelijkheid

<sup>(1)</sup> Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, *P.B. L.* 157, 9 juni 2006, p. 87-107.

<sup>(2)</sup> Het behoort niet tot de opzet van deze bijdrage om een uitgebreide bespreking te geven van de inhoud van de bevestigingsbrief. Deze kan worden teruggevonden in andere bijdragen van deze publicatie (*cf. supra*, hoofdstuk 2).

<sup>(3)</sup> Meer in het bijzonder *Section 302* van de *Sarbanes-Oxley Act* (*Sarbanes-Oxley Act of 2002*, H.R. 3763, 30 juli 2002).

voor het opstellen en publiceren van de financiële verslaggeving overeenkomstig de wettelijke bepalingen ter zake.

**106.** Onderzocht zal worden in hoeverre het opstellen en ondertekenen van een bevestigingsbrief een invloed heeft op de aansprakelijkheid van de commissaris enerzijds en de ondertekenaars anderzijds.

## 4.2. DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE COMMISSARIS

### 4.2.1. Algemeen

**107.** De commissaris is overeenkomstig artikel 140 van het Wetboek van vennootschappen aansprakelijk voor de hem door de wet opgelegde taken<sup>(4)</sup>. Krachtens artikel 140, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen, is de commissaris aansprakelijk jegens de vennootschap voor tekortkomingen die hij heeft begaan in de uitoefening van zijn taken. Jegens derden dient men zijn vordering te baseren op basis van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek. De fout van de commissaris in de uitoefening van zijn taken zal door de rechter worden beoordeeld volgens het criterium van een normaal zorgvuldige en omzichtige bedrijfsrevisor in dezelfde omstandigheden geplaast<sup>(5)</sup>. De beleidsvrijheid van de commissaris waarover de commissaris in sommige gevallen beschikt moet eveneens volgens de algemene zorgvuldigheidsnormen beoordeeld worden. De vrijheid om bepaalde specifieke inlichtingen in de bevestigingsbrief op te nemen moet in die zin worden begrepen. Elke fout, dus ook de *culpa levissima*<sup>(6)</sup>, moet gesanctioneerd worden<sup>(7)</sup>. Zelfs de kleinste afwijking van alle, in die feitelijke omstandigheden, door een normaal voorzichtige en redelijke mens mogelijk in aanmerking te nemen gedragingen of beslissingen, kan een miskenning van een algemene zorgvuldigheidsnorm opleveren. De rechter kan dus niet enkel oordelen of bijvoorbeeld de al dan niet opname van een bepaalde verklaring wel ‘kennelijk redelijk’ was om ze in aanmerking te nemen voor de aansprakelijkheid van de commissaris.

Voor overtredingen van het Wetboek van vennootschappen of de statuten is de commissaris aansprakelijk op basis van artikel 140, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen. Artikel 140, tweede lid van het Wetboek van vennootschappen bevat een vermoeden van fout indien een overtreding van het Wetboek van vennootschappen of de statuten wordt vastgesteld. Ten aanzien van overtredingen waaraan zij geen deel hebben gehad, worden zij van hun aansprakelijkheid slechts ontheven wanneer zij aantonen dat zij hun taak naar behoren hebben vervuld en zij die overtredingen hebben aangeklaagd bij het bestuursorgaan en, indien daaraan geen passend gevolg werd gegeven, op de eerste daaropvolgende algemene vergadering nadat zij er kennis van hebben gekregen.

Sinds 2005<sup>(8)</sup> is de aansprakelijkheid van bedrijfsrevisoren beperkt tot drie miljoen euro voor niet-beursgenoteerde vennootschappen en twaalf miljoen euro voor beursgenoteerde vennootschappen<sup>(9)</sup>.

Hieronder zal worden beschreven welke de verplichtingen zijn die de commissaris heeft met betrekking tot de bevestigingsbrief en meer in het bijzonder op welke wijze dit de aansprakelijkheid van de commissaris aanbelangt.

<sup>(4)</sup> Over de aansprakelijkheid van de commissaris zie uitgebreid: I. DE POORTER, *Controle van financiële verslaggeving: revisoraal en overheidstoezicht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, p. 183-305, nrs. 220-390.

<sup>(5)</sup> Cass. 30 april 1976, *Arr. Cass.* 1976, 980, *Pas.* 1976, 494 en *R.W.* 1976-77, 1709.

<sup>(6)</sup> Over het verwarrende gebruik in de rechtspraak en de rechtsleer van het begrip *culpa levissima*, zie H. VANDENBERGHE, M. VAN QUICKENBORNE, L. WYNANT en M. DEBAENE, “Aansprakelijkheid voor onrechtmatige daad. Overzicht van rechtspraak (1994-1999)”, *T.P.R.* 2000, p. 1646, nr. 25.

<sup>(7)</sup> Vgl. voor bestuursaansprakelijkheid: H. DE WULF, *Taak en loyaleitsplicht van het bestuur in een naamloze vennootschap*, Antwerpen-Groningen, Intersentia, 2002, p. 494, nr. 796.

<sup>(8)</sup> Wet van 23 december 2005 houdende diverse bepalingen, *B.S.* 30 december 2005.

<sup>(9)</sup> Artikel 17 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007 (*B.S.* 24 mei 2007).

#### 4.2.2. De verplichting om een bevestigingsbrief te doen ondertekenen

**108.** Sinds 15 december 2006 is de controlenorm omtrent de bevestigingen van de leiding van de entiteit goedgekeurd. Voor de controle van de financiële overzichten over boekjaren afgesloten op of na 31 december 2006 is de commissaris verplicht om aan de leiding van de entiteit waarvan hij de financiële overzichten controleert een bevestigingsbrief ter ondertekening voor te leggen. De inhoud van de bevestigingsbrief moet conform de bepalingen uit de controlenorm zijn opgesteld. Belangrijk is hierbij de bepaling waarin de leiding van de entiteit verklaart dat de financiële overzichten conform de wettelijke bepalingen en getrouw zijn opgesteld.

De controlenormen zijn bindend en de commissaris kan er niet van afwijken<sup>(10)</sup>. Een overtreding van deze normen maakt dan ook automatisch een fout uit in hoofde van de commissaris.

**109.** Indien de leiding van de entiteit weigert om de vereiste inlichtingen te bevestigen, is de commissaris verplicht om dit te melden in zijn controleverslag. Bovendien moet de commissaris om deze reden een verklaring met voorbehoud of een onthoudende verklaring afleveren. De commissaris beschikt in deze over geen beoordelingsvrijheid en begaat bijgevolg een fout indien hij niet handelt zoals de norm het voorschrijft. In het geval de leiding van de entiteit evenwel weigert om bepaalde specifieke inlichtingen schriftelijk te bevestigen, beschikt de commissaris over een discretionaire bevoegdheid om te oordelen of die situatie een beperking in de uitvoering van zijn controle met zich meebrengt. In dat geval zal zijn gedrag worden afgewogen tegen het gedrag van een normaal zorgvuldig commissaris in dezelfde omstandigheden geplaatst.

#### 4.2.3. De bevestigingsbrief en het beroepsgeheim van de commissaris

##### A. De bevestigingsbrief als deel van het controledossier

**110.** De bevestigingsbrief is een eenzijdige verklaring vanwege de leiding van de vennootschap ter attentie van de commissaris. De ondertekende bevestigingsbrief die de commissaris van de leiding van de vennootschap ontvangt, moet hij in zijn controledossier bewaren. Het werkdossier van de commissaris is een belangrijk bewijselement in de aansprakelijkheidsproblematiek van de commissaris. Het is de plicht van de commissaris om van alle werkzaamheden, die binnen een revisorale opdracht worden verricht, schriftelijke aantekeningen bij te houden<sup>(11)</sup>. Deze aantekeningen moeten een getrouwe weergave bevatten van de uitvoering van zijn controleopdracht. De gegevens uit het werkdossier kunnen belangrijke elementen *à charge* maar ook *à décharge* zijn inzake de aansprakelijkheid van de commissaris. Onder voorbehoud van zijn beroepsgeheim kan de commissaris bepaalde stukken uit het werkdossier gebruiken om te bewijzen dat hij zijn taak naar behoren heeft vervuld.

Het werkdossier is eigendom van de commissaris<sup>(12)</sup>. Hij kan zich bijgevolg niet verschuilen achter het feit dat hij het werkdossier niet meer bezit<sup>(13)</sup>.

<sup>(10)</sup> I. DE POORTER, *Controle van financiële verslaggeving: revisoraal en overheidstoezicht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, p. 212, nr. 263.

<sup>(11)</sup> Artikel 17 K.B. 10 januari 1994 (B.S. 18 januari 1994, *err.* B.S. 22 april 1994).

<sup>(12)</sup> Paragraaf 2.2.4. van de Algemene controlenormen van het IBR.

<sup>(13)</sup> Het werkdossier dient gedurende vijf jaar in het bezit van de commissaris te blijven (art. 17 K.B. 10 januari 1994).

## B. Het beroepsgeheim van toepassing op de bevestigingsbrief

**111.** Alle informatie die hij in de uitoefening van zijn controletaak verwerft, valt onder zijn beroepsgeheim<sup>(14)</sup>. Het volstaat dat er een causaal verband bestaat tussen de kennisname van het geheim en de uitoefening van zijn professionele taken opdat het geheim onder zijn beroepsgeheim valt<sup>(15)</sup>. Het controledossier met inbegrip van bijvoorbeeld de correspondentie tussen de commissaris en zijn cliënt vallen hier evident onder<sup>(16)</sup>. Gezien de commissaris de bevestigingsbrief ontvangt in het kader van de uitoefening van zijn mandaat, valt dit onder zijn beroepsgeheim. Op de verplichting om geen informatie die hij in de uitoefening van zijn taak verwerft, bekend te maken, bestaan twee reeksen van uitzonderingen. In de eerste plaats geldt het beroepsgeheim niet in de door de wet voorziene gevallen. In de tweede plaats is het beroepsgeheim niet van toepassing indien de commissaris in rechte wordt opgeroepen om te getuigen<sup>(17)</sup>. Enkel mits uitdrukkelijke toestemming van de vennootschap of in een juridisch geschil waarin de commissaris is betrokken, kan de bevestigingsbrief als bewijselement worden aangewend. Deze vaststelling is niet zonder belang voor de aansprakelijkheid van de commissaris maar vooral ook voor de ondertekenaars van de bevestigingsbrief, waarover meer in punt 4.3.2.

59

### 4.2.4. De invloed van de bevestigingsbrief op de taakuitoefening van de commissaris

**112.** De vraag rijst of de commissaris zich in de uitoefening van zijn taken zal laten leiden door hetgeen geattesteerd is in de bevestigingsbrief.

#### A. De controletaken van de commissaris

**113.** De taken van de commissaris staan omschreven in artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen. Overeenkomstig artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen moet de commissaris in een omstandig verslag verduidelijken of de boekhouding is gevoerd en de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke voorschriften die daarop toepasselijk zijn.

Daarnaast moet hij onderzoeken of de jaarrekening naar zijn oordeel een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap, rekening houdend met de wettelijke en bestuursrechtelijke

<sup>(14)</sup> Voor een uitgebreide uiteenzetting van het beroepsgeheim van de commissaris kan worden verwezen naar: K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 145-148, nrs. 129-134; M. FRANCHIMONT, "Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor", *St. Acc. Bedr.* 1986, afl. 2, 1-51; L. HUYBRECHTS, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 664-681; L. HUYBRECHTS, "Het beroepsgeheim van revisoren", noot onder Rb. Brussel 16 april 1996, *T.B.H.* 1996, 927-929; J. LIEVENS, "Beroepsgeheim en zwijgplicht van de bedrijfsrevisor, de accountant en de belastingconsulent", *St. Acc. Bedr.* 1991, afl. 1, 87-102; R. PRIoux en C. BERTSCH, "Le secret professionnel du réviseur d'entreprises faces au souci croissant d'information et de transparence" in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Yearbook 1995, Cahiers AEDBF, Gent, Mys&Breesch, 1995, 67-85.

<sup>(15)</sup> R. PRIoux en C. BERTSCH, "Le secret professionnel du réviseur d'entreprises face au souci croissant d'information et de transparence" in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés*, Yearbook 1995, Cahiers AEDBF, Gent, Mys&Breesch, 1995, 71.

<sup>(16)</sup> Correspondentie tussen de commissaris en de raad van bestuur, waarbij de commissaris de raad van bestuur wijst op bepaalde gebreken in de boekhouding, lijkt ook onder de toepassing van het beroepsgeheim te vallen. Anders K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Gent, Larcier, 2002, p. 164, nr. 151.

<sup>(17)</sup> Zie hierover meer: I. DE POORTER, *Controle van financiële verslaggeving: revisoraal en overheidstoezicht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, p. 231-232, nrs. 290-291.

voorschriften die hierop van toepassing zijn. Hij moet ten slotte nagaan of hiervan een passende verantwoording is gegeven in de toelichting.

**114.** De commissaris dient vooreerst na te gaan of de boekhouding en de jaarrekening van de vennootschap **wettig** zijn opgesteld, dit wil zeggen in overeenstemming zijn met de boekhoudrechtelijke en vennootschapsrechtelijke bepalingen en of ze regelmatig zijn vanuit het oogpunt van de regels van boekhoudkundige techniek, de professionele normen en de algemeen aanvaarde boekhoudkundige principes. Ook dient rekening te worden gehouden met de adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen<sup>(18)</sup>.

**115.** In de tweede plaats moet de commissaris beoordelen of de jaarrekening **een getrouw beeld** geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap<sup>(19)</sup>. Deze vereiste vormt één van de basisprincipes van het boekhoudrecht. De vennootschap zal hieraan slechts kunnen voldoen indien ze bij haar waarderingen, afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen de regels van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw respecteert<sup>(20)</sup>. De commissaris moet bijgevolg nagaan of er voldoende zorgvuldigheid, correctheid en neutraliteit aan de dag werd gelegd bij het opstellen van de jaarrekening<sup>(21)</sup>.

**116.** De commissaris moet niet enkel de boekhouding en de jaarrekening van de vennootschap controleren. Zijn toezicht strekt zich uit tot **de algemene financiële toestand** van de vennootschap. Hierbij moet beklemtoond worden dat de commissaris zich in geen geval mag inlaten met het bestuur van de vennootschap en zijn beoordelingen niet mag in de plaats stellen van de beslissingen van de raad van bestuur. Het komt hem niet toe zich uit te spreken over de opportuniteit van bepaalde beleidsbeslissingen van de vennootschapsbestuurders<sup>(22)</sup>.

**117.** In vennootschappen met een ondernemingsraad, wordt aan de commissaris uitdrukkelijk opgedragen om, ten behoeve van de werknemers, de betekenis van de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen ten aanzien van de financiële structuur en de evolutie te verklaren en te ontleden<sup>(23)</sup>. Dit betekent dat de commissaris zich dient uit te spreken over de financiële risico's die op de vennootschap rusten, zonder zich in te laten met de liquiditeit of de solvabiliteit van de door hem gecontroleerde vennootschap. In dit opzicht treedt de

<sup>(18)</sup> Deze adviezen hebben een waarde die vergelijkbaar is met die van de rechtspraak en de rechtsleer. Enkel om ernstige redenen mag de commissaris afwijken van die adviezen. E. WYMEERSCH, "De nieuwe voorschriften inzake vennootschapsinformatie evenals inzake commissaristoezicht" in *Het nieuwe vennootschappenrecht na de wet van 5 december 1984*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1985, 76-77.

<sup>(19)</sup> Artikel 24 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen, *B.S.* 6 februari 2001 (hierna: K.B. W. Venn.).

<sup>(20)</sup> Artikel 32 K.B. W. Venn.

<sup>(21)</sup> Over het begrip "getrouw beeld" zie onder meer: R. TIEST, "Het getrouw beeld", in *Liber Amicorum Henri Olivier*, Brugge, die Keure, 2000, 487-488; W. VAN GERVEN en A. DE WAELE, "Goede trouw en getrouw beeld", in G. BAERT e.a. (ed.), *Liber Amicorum Jan Ronse*, , Brussel, Story-Scientia, 1986, 115; A. JORISSEN, *Het getrouw beeld van de jaarrekening: een creatieve zaak?*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1991, 104.

<sup>(22)</sup> A. VAN OEVELEN, "De rol en de civielrechtelijke aansprakelijkheid van de commissaris-revisor", in M. STORME, H. BRAECKMANS en E. WYMEERSCH, *Handels- Economisch en Financieel recht*, Gent, Mys&Breesch, 1995, p. 243, nr. 10; P. VAN OMMESLAGHE, "La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la révision comptable", *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique* 1982, (1), p. 8, nr. 9; P.A. FORIERS en M. VON KEUGELGEN, "La responsabilité civile des réviseurs et experts-comptables", *Rev. Dr. ULB* 1992/6, p. 31, nr. 36.

<sup>(23)</sup> Artikel 151 W. Venn.

commissaris eerder op als **adviseur** dan als controleur<sup>(24)</sup>. Dit mag niet tot gevolg hebben dat de commissaris zich zou inlaten met het bestuur van de door hem gecontroleerde vennootschap, noch mag hij zijn beoordelingen in de plaats stellen van de beslissingen van de raad van bestuur.

### *B. De impact van de bevestigingsbrief op de controletaken van de commissaris*

**118.** Behoudens betreffende elementen waarover geen bewijskrachtig materiaal bestaat<sup>(25)</sup>, kan de bevestigingsbrief in principe geen invloed hebben op de controletaken van de commissaris. De commissaris mag niet afwijken van de wettelijke opdracht zoals deze is omschreven in artikel 144 van het Wetboek van vennootschappen, zo niet overtreedt hij het Wetboek van vennootschappen en kan hij hiervoor worden aangesproken. Voor de uitoefening van zijn wettelijke taken moet een bedrijfsrevisor bovendien de andere wettelijke en reglementaire bepalingen naleven, evenals de gebruikelijke controlenormen van het IBR. Deze normen omschrijven in beginsel de gedragslijn van een normaal zorgvuldige en voorzichtige bedrijfsrevisor. Ze bevatten soms een regel die een gewoonte of een vast gebruik weerspiegelt. De algemene zorgvuldigheidsnormen van de bedrijfsrevisor zijn vaak terug te brengen tot de Algemene controlenormen van het IBR, maar kunnen daartoe zeker niet herleid worden. Bij de beoordeling van het gedrag van de bedrijfsrevisor kan ook gebruik worden gemaakt van andere normen, die algemeen aanvaard zijn in de rechtspraak of die bepaald zijn door gewoonte. Een wetens willens overtreding van een voorschrift van de wet of algemene norm van behoorlijk gedrag wordt steeds als een fout in de hierboven beschreven betekenis beschouwd<sup>(26)</sup>.

**119.** De commissaris is aldus gehouden zijn taken uit te oefenen zoals de wet het voorschrijft en in overeenstemming met de algemene zorgvuldigheidsnorm. De verklaringen die door de leiding van de vennootschap worden afgelegd, kunnen met andere woorden zijn opdracht niet beperken. De verklaringen van de leiding van de entiteit omtrent het getrouw beeld kunnen met andere woorden de controleopdracht van de commissaris als dusdanig niet beïnvloeden. De commissaris moet immers optreden als een neutraal handelende deskundige waarvan zijn onafhankelijke ingesteldheid een wezenlijk kenmerk is. Dit betekent echter niet dat de commissaris de verklaringen van het management of de bestuurders moet wantrouwen. De commissaris is immers enkel een waakhond. De betrouwbaarheid van de verklaringen afgelegd door de ondertekenaars van de bevestigingsbrief dient wel in vraag te worden gesteld indien de commissaris kennis heeft van bevestigingen die strijdig zijn met ander bewijskrachtig materiaal.

<sup>(24)</sup> Zie: A. VAN OEVELEN, *o.c.*, p. 241-243, nrs. 8-9.

<sup>(25)</sup> Zie verder, nrs. 120-123.

<sup>(26)</sup> Cass. 3 oktober 1994, *Arr. Cass.* 1994, 807, *J.T.* 1995, 26, *J.L.M.B.* 1995, 616 en *R.W.* 1996-97, 1227. Sommige auteurs maken hierbij een voorbehoud en beklemtonen dat eerst moet worden nagegaan of de overtreden wet ook een gedragsregel bevat (een uitdrukkelijk gebod of verbod), waarvan de schending kan worden toegerekend aan de bedrijfsrevisor. Zie: L. CORNELIS, *Beginselen van het Belgische buitencontractuele aansprakelijkheidsrecht*, Deel I, Antwerpen, Maklu, 1989, 40; P. VAN OMMESLAGHE, "La responsabilité des professionnels de la comptabilité et de la profession belge", *Revue belge de la comptabilité et de l'informatique*, 31 maart 1981, p. 6, nrs. 4 en 5.



*C. Nuance: bevestigingen van de leiding van de vennootschap als bewijskrachtig materiaal*

**120.** Om zijn taken zoals de wet het vereist te kunnen vervullen, heeft een commissaris een onbeperkt recht van toezicht en controle op alle handelingen van de vennootschap. Dit controlerecht kan niet beperkt worden door statutaire clausules. De bevoegdheden van de commissaris worden omschreven in artikel 137 van het Wetboek van vennootschappen. De onderzoeksbevoegdheden hebben een voortdurend karakter. Deze bevoegdheden kunnen worden uitgeoefend buiten de periode die aan de jaarlijkse algemene vergadering en het controleverslag voorafgaat <sup>(27)</sup>.

**121.** Artikel 137 van het Wetboek van vennootschappen stelt dat de commissaris op elk ogenblik ter plaatse **inzage** kan nemen van de boeken, brieven, notulen en in het algemeen van alle documenten en geschriften van de vennootschap. Dit inzagerecht wordt zeer ruim geïnterpreteerd. De commissaris dient zich niet alleen te baseren op de boekhoudkundige stukken die hem ter inzage worden voorgelegd, maar hij kan tevens alle verantwoordingsstukken, zoals facturen, bestelbons, bankrekeninguittreksels, contracten, interne rapporten en alle andere documenten die hij nodig heeft voor de uitoefening van de hem toevertrouwde opdrachten aan het bestuursorgaan opvragen. De vennootschap mag geen inzage van de stukken weigeren omdat bijvoorbeeld bepaalde bedrijfsgeheimen zouden achterhaald kunnen worden. De commissaris is immers gehouden tot het beroepsgeheim <sup>(28),(29)</sup>.

Daarnaast kan de commissaris inlichtingen vragen aan het bestuursorgaan betreffende **verbonden vennootschappen of andere vennootschappen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat**, voor zover hij deze inlichtingen nodig acht om de financiële toestand van de vennootschap te controleren <sup>(30)</sup>. Aan de commissaris wordt de bevoegdheid verleend om rechtstreeks in contact te treden met **de werknemers** en hen de nodige vragen te stellen, zonder tussenkomst of toestemming van de bestuurders <sup>(31)</sup>. Er wordt immers uitdrukkelijk bepaald dat de commissaris van de gemachtigden en van de aangestelden van de vennootschap alle ophelderingen en inlichtingen kan vorderen en alle verificaties kan verrichten <sup>(32)</sup>. Om de controle te vergemakkelijken en te verstevigen, kan de commissaris eveneens van het bestuursorgaan vorderen dat aan **derden** bevestiging wordt gevraagd van het bedrag van de vorderingen op, de schulden tegenover of van andere betrekkingen met de gecontroleerde vennootschap. Deze derden zullen meestal klanten, schuldeisers, leveranciers, financiële instellingen, enz., zijn.

**122.** Op basis van artikel 137 van het Wetboek van vennootschappen kan de commissaris ook van **de bestuurders** alle ophelderingen en inlichtingen vorderen en alle verificaties verrichten die hij nodig acht. Conform deze bepaling voorzien de Algemene controlenormen als één van de aanvaardbare technieken voor het

<sup>(27)</sup> B. TILLEMANS, *Het statuut van de commissaris - Benoeming, beëindiging, bezoldiging en onderzoeksbevoegdheden*, ICCI, 2007/2, Brugge, die Keure, 2007, p. 193, nr. 313.

<sup>(28)</sup> Kort Ged. Kh. Brussel 20 december 1988, *T.R.V.* 1990, 570; Artikel 79 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor, gecoördineerd op 30 april 2007 (*B.S.* 24 mei 2007); K. GEENS, *Het vrij beroep: enkele theoretische beschouwingen aan de hand van een vergelijkende studie naar Belgisch recht van de reglementering ter zake van de beroepen van arts, advocaat, architect en bedrijfsrevisor*, proefschrift KULeuven 1986, nrs. 134, 181, 230 e.v.

<sup>(29)</sup> In geval dit inzagerecht of toegang tot de vennootschap wordt geweigerd, kan de voorzitter van de rechtbank van koophandel in kort geding gevraagd worden om aan deze onenigheid een einde te stellen.

<sup>(30)</sup> Artikel 137, § 1, tweede lid W. Venn.

<sup>(31)</sup> B. TILLEMANS, *o.c.*, p. 198, nr. 321.

<sup>(32)</sup> Artikel 137, § 1, eerste lid W. Venn.



verzamenen van bewijskrachtig materiaal, het vragen van bevestiging van informatie aan de directie van een vennootschap. Bewijsmateriaal bekomen van derden en de persoonlijke vaststellingen van de commissaris worden als bewijskrachtig materiaal meer betrouwbaar beschouwd dan interne documenten.

De bevestigingen van het leidinggevend orgaan van de vennootschap zijn bijkomend bewijskrachtig materiaal. Een belangrijk aspect van de jaarrekening kan niet uitsluitend gesteund worden op de bevestiging van de leiding, tenzij er hierover geen afdoende materiaal bestaat. De bevestiging van de leiding van de vennootschap kan niet in de plaats worden gesteld van gegevens waarvan de commissaris redelijkerwijs mag aannemen dat die beschikbaar zijn. Zo zullen bijvoorbeeld de verklaringen van de leiding van de vennootschap niet als bewijskrachtig materiaal worden beschouwd, wanneer het gaat om de bevestiging van een banksaldo, de eigendom van een goed, een aan- of verkoopprijs. Zij kunnen daarentegen wel nuttig zijn om de bedoeling van de leiding te onderbouwen, bijvoorbeeld de bedoeling om een deelneming aan te houden of die van de hand te doen, of de bedoeling om een bedrijfstak stop te zetten.

**123.** Gezien de commissaris in sommige gevallen over geen afdoende bewijsmateriaal kan beschikken en de bevestiging het enige beschikbare bewijskrachtig materiaal is, zal de commissaris zelf moeten beoordelen welke gevolgen deze toestand heeft op de inhoud van het verslag. Hiervoor beschikt de commissaris over een beoordelingsvrijheid.

Het gebruik van bevestigingen als bewijskrachtig materiaal door de commissaris zal dan ook op basis van de hoger beschreven zorgvuldigheidsnorm<sup>(33)</sup> worden beoordeeld. De beoordeling van de commissaris om een bepaald aspect uit de jaarrekening al dan niet uitsluitend te baseren op de bevestiging van de leiding van de vennootschap zal in het kader van een aansprakelijkheidsvordering worden afgewogen tegen het gedrag van een normaal zorgvuldig bedrijfsrevisor in dezelfde omstandigheden geplaatst.

<sup>(33)</sup> Zie hoger, nr. 107.

## 4.3. DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE ONDERTEKENAAR VAN DE BEVESTIGINGSBRIEF

### 4.3.1. De ondertekenaar van de bevestigingsbrief

**124.** Overeenkomstig de controlenorm van het IBR moet de bevestigingsbrief “ondertekend worden door de leden van de leiding op het hoogste niveau van de entiteit, met inbegrip van het financieel beleid (gewoonlijk zijn dat de afgevaardigd bestuurder of de algemeen directeur en de financieel directeur), rekening houdend met hun kennis van de feiten en hun gezag” (par. 3.3.). Diverse personen binnen de vennootschap, zoals de voorzitter van de raad van bestuur, de afgevaardigd bestuurder, de financieel directeur en zo meer komen in aanmerking om deze eenzijdige verklaring af te leggen.

In dit punt zal in de eerste plaats aangetoond worden dat ongeacht wie de bevestigingsbrief met inbegrip van de verklaring omtrent het getrouw beeld van de financiële overzichten tekent, de raad van bestuur de exclusieve bevoegdheid draagt voor het opstellen van de financiële informatie. In de praktijk gebeurt het opstellen evenwel door andere organen of afdelingen zoals de boekhoudafdeling, de financieel directeur, enz. Onderzocht zal worden in welke mate de ondertekening van deze bevestigingsbrief door hen de aansprakelijkheid van deze personen of organen zal beïnvloeden.

**125.** De aansprakelijkheidsgronden van toepassing op het bestuur van vennootschappen staan beschreven in de artikelen 527, 528, 529 en 530 van het Wetboek van vennootschappen. De artikelen 529 en 530 van het Wetboek van vennootschappen zijn van toepassing op specifieke bestuursfouten respectievelijk in het kader van belangenconflicten en in het kader van een kennelijk grove fout van de bestuurders die heeft bijgedragen tot faillissement van de vennootschap en zullen om die reden niet nader omschreven worden.

Artikel 527 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat bestuurders aansprakelijk zijn voor gewone bestuursfouten jegens de vennootschap. Het gedrag of de handelingen van de bestuurder worden getoetst aan dit van een normaal zorgvuldig bestuurder in dezelfde omstandigheden geplaatst. Voorbeelden hiervan zijn het niet verzekeren van de eigendommen van de vennootschap of het verstrekken van kredieten zonder afdoende zekerheden te bedingen. Jegens derden zijn bestuurders aansprakelijk voor gewone bestuursfouten op basis van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek.

Krachtens artikel 528 van het Wetboek van vennootschappen zijn bestuurders aansprakelijk voor overtredingen van het Wetboek van vennootschappen of de statuten. Elke bestuurder is hoofdelijk aansprakelijk voor dergelijke fouten jegens de vennootschap en jegens derden. Een bestuurder kan aan deze aansprakelijkheid slechts ontkomen door het leveren van een drieledig tegenbewijs met name dat men als bestuurder niet heeft deelgenomen aan de fout, dat men daarbij geen schuld treft en dat men de fout heeft aangeklaagd op de eerstvolgende algemene vergadering nadat men er kennis van heeft gekregen. Voorbeelden van dergelijke bestuursfouten zijn het niet-neerleggen van de jaarrekening, het niet naleven van de alarmbelprocedure van de artikelen 633-634 van het Wetboek van vennootschappen, enz.

*A. De exclusieve bevoegdheid van de raad van bestuur voor het opstellen van de financiële verslaggeving*

**126.** De raad van bestuur, of de voorzitter in naam van het bestuursorgaan, is één van de leidinggevende organen binnen de vennootschap die de bevestigingsbrief kan

tekenen. Op basis van artikel 92, § 1 van het Wetboek van vennootschappen is de raad van bestuur hoe dan ook exclusief bevoegd voor het opstellen en openbaarmaking van de jaarrekening en het jaarverslag. In die zin is artikel 50<sup>ter</sup> van de Vierde Vennootschapsrichtlijn dat bepaalt dat de Lidstaten ervoor zorgen dat de leden van de bestuurs-, leidinggevende en toezichthoudende organen collectief verantwoordelijk zijn jegens de vennootschap voor het opstellen en openbaarmaking van de jaarrekening en het jaarverslag, een bevestiging van de bestaande Belgische wettelijke regel.

**127.** Het opstellen van de jaarrekening en het jaarverslag alsook de publicatie ervan is een wettelijk voorbehouden bevoegdheid van de raad van bestuur van de vennootschap en kan bijgevolg niet gedelegeerd worden aan een ander orgaan binnen de vennootschap. Bepaalde comités of personen zoals het management kunnen evenwel deze documenten voorbereiden waarop de raad van bestuur mag vertrouwen<sup>(34)</sup>, maar dit ontnemt het bestuursorgaan haar aansprakelijkheid niet. Gezien alle inbreuken op de Boekhoudwetgeving op grond van artikel 92, § 1, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen te beschouwen zijn als inbreuken op het Wetboek van vennootschappen, zijn alle bestuurders overeenkomstig artikel 528 van het Wetboek van vennootschappen hoofdelijk aansprakelijk in het geval de jaarrekening niet conform de wettelijke bepalingen is opgesteld of gepubliceerd.

**128.** De bestuurders kunnen zich enkel van deze aansprakelijkheid ontdoen door het voornoemd tegenbewijs. Dit zal evenwel moeilijk te leveren zijn gezien de bestuurders vaak zelf moeilijk fouten in de financiële verslaggeving kunnen opsporen of aanklagen op de eerstvolgende algemene vergadering. Op basis van interne taakverdelingen zullen de bestuurders hiervoor vertrouwen op hun collega's die bijvoorbeeld zetelen in het auditcomité. Betekent dit dan dat niet alle bestuurders de plicht hebben om ervoor te zorgen dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft en is opgesteld overeenkomstig de wettelijke bepalingen gezien zij geen deel uitmaken van bijvoorbeeld het auditcomité? Men kan inderdaad niet verwachten dat alle leden van de raad van bestuur over alle noodzakelijke kennis beschikken. De raad van bestuur moet in die zin worden samengesteld dat zijn leden in het geheel over de noodzakelijke kennisdiversiteit, oordeelsvermogen en ervaring beschikken en dus niet elke individuele bestuurder. Maar dit betekent evenwel niet dat men de aansprakelijkheid van elke bestuurder kan beperken in functie van zijn kennis en of ervaring. Dit is immers strijdig met het principe van de collegialiteit<sup>(35)</sup>. Alle bestuurders zijn dan ook hoofdelijk aansprakelijk voor de vervulling van de toegewezen taken en dit ongeacht de interne taakverdeling of bevoegdheidsdelegaties naar deze comités. Zowel ten aanzien van de vennootschap als ten aanzien van derden zijn de bestuurders derhalve hoofdelijk aansprakelijk voor het getrouw beeld van de jaarrekening.

#### *B. Ondertekenaars die geen lid zijn van de raad van bestuur*

**129.** De vraag rijst of naast de raad van bestuur ook andere leidinggevende personen van de vennootschap de bevestigingsbrief kunnen ondertekenen, meer in het bijzonder de verklaring dat zij verantwoordelijkheid dragen voor het opstellen en de getrouwe weergave van de (geconsolideerde) jaarrekening.

Hoewel in de praktijk het voorbereiden van de financiële staten door de boekhoudafdeling onder verantwoordelijkheid van bijvoorbeeld een financieel

<sup>(34)</sup> I. DE POORTER en H. DE WULF, "De aansprakelijkheid van vennootschapsbestuurders en commissarissen" in *Aansprakelijkheidsrecht*, Vlaamse Conferentie der Balie van Gent (ed.), Antwerpen, Maklu, 2004, p. 230.

<sup>(35)</sup> Artikel 522 W. Venn.

directeur gebeurt, voorziet artikel 92 van het Wetboek van vennootschappen dat het niet mogelijk is dat een ander comité, orgaan of persoon binnen de vennootschap de bevoegdheid en verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten op zich neemt.

Indien andere personen een verklaring omtrent de getrouwe opstelling van de financiële staten ondertekenen aanvaarden zij naast de leden van raad van bestuur aansprakelijkheid – burgerrechtelijk en strafrechtelijk – voor de door hen afgelegde verklaring en dus voor de inhoud van de financiële staten.

De leden van het directiecomité zijn op dezelfde gronden, met name de artikelen 527 en 528 van het Wetboek van vennootschappen, aansprakelijk als het bestuur van de vennootschap. Zij zullen elk binnen hun eigen bevoegdheden of voor hun daden aansprakelijk kunnen worden gesteld voor hun fouten en tekortkomingen <sup>(36)</sup>. Indien zij verklaren dat zij de financiële staten hebben opgesteld, kunnen zij ons inziens zelfs op basis van artikel 528 van het Wetboek van vennootschappen worden aangesproken voor het overtreden van het Wetboek van vennootschappen, met name het overschrijden van de voorbehouden bevoegdheden van de raad van bestuur.

Andere leidinggevende personen die geen lid zijn van de raad van bestuur zullen op basis van het gemeen recht aansprakelijk zijn voor de door hen afgelegde verklaring. Is de ondertekenaar een werknemer van de vennootschap, dan is hij in de uitoefening van zijn taken beschermd op basis van artikel 18 van Arbeidsovereenkomstenwet <sup>(37)</sup>.

#### 4.3.2. De aansprakelijkheid van de ondertekenaar

**130.** De bevestigingsbrief is een eenzijdige verklaring ten behoeve van de commissaris.

De leiding van de vennootschap is evenwel niet gebonden door de controlenormen van het IBR. Er rust dus in hun hoofde geen verplichting tot het ondertekenen van de bevestigingsbrief. De weigering van de leiding van de vennootschap om de bevestigingsbrief te ondertekenen, zal evenwel beoordeeld worden in functie van de algemene zorgvuldigheidsnorm van toepassing op bestuurders in de zin van artikel 527 van het Wetboek van vennootschappen en 1382 van het Burgerlijk Wetboek.

**131.** Door de ondertekening van de bevestigingsbrief, aanvaarden de ondertekenaars jegens de commissaris aansprakelijkheid voor de daarin afgelegde verklaringen.

Het beroepsgeheim van de commissaris van toepassing op de bevestigingsbrief beperkt de uitwerking van deze verklaringen tot de relatie tussen de commissaris en de ondertekenaars. Dit betekent echter niet dat de bevestigingsbrief zijn doelstelling om de leiding van de entiteit te wijzen op haar verantwoordelijkheid voorbijgaat. Op basis van één van de uitzonderingen van het beroepsgeheim, kan deze brief in een aansprakelijkheidsgeschied door de commissaris worden overlegd. Niet enkel de raad van bestuur maar ook de ondertekenaars van de bevestigingsbrief, zoals de financieel

<sup>(36)</sup> E. SIMONS en W. VAN TONGELEN, "Artikel 524bis van het Wetboek van vennootschappen." in *Vennootschappen en Verenigingen, Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, losbl. p. 27.

<sup>(37)</sup> Artikel 18 beperkt de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de werknemer. Wanneer een werknemer bij de uitvoering van zijn arbeidsovereenkomst de werkgever of derden schade berokkent, is hij enkel aansprakelijk voor zijn bedrog en zijn zware fout, niet voor een lichte fout, tenzij die bij hem eerder gewoonlijk dan toevallig voorkomt.

directeur kunnen door de commissaris in een geschil omtrent de financiële overzichten worden betrokken. Door de bevestigingsbrief zal het eenvoudiger zijn te bewijzen welke personen er medeverantwoordelijk waren voor het opstellen van de financiële verslaggeving. Ook tijdens de uitoefening van zijn taken zal de commissaris die vaststelt dat bepaalde bevestigingen niet stroken met ander bewijskrachtig materiaal, met alle verantwoordelijke personen (lees: ondertekenaars) een onderhoud kunnen hebben en een meer grondig onderzoek kunnen uitvoeren omtrent de andere gedane bevestigingen.

**132.** Het gegeven dat de bevestigingsbrief in een geschil als bewijs van een fout van de leiding van de vennootschap kan voorgelegd worden, betekent echter niet automatisch dat de commissaris zijn aansprakelijkheid ontloopt in het kwestieuze geschil. Zoals hoger aangegeven (zie punt 4.2.3.) heeft de commissaris immers eigen taken en kan hij zijn opdracht niet beperken op basis van de verklaringen die het bestuursorgaan aflegt. De commissaris mag immers in principe niet zonder meer vertrouwen op de verklaringen in de bevestigingsbrief.

Kan de commissaris het bestuursorgaan aanspreken voor fouten die het in de bevestigingsbrief heeft opgenomen? Het antwoord op deze vraag is afhankelijk van het antwoord op de vraag of de commissaris zelf een fout heeft begaan in de uitoefening van zijn taken. Een fout van de schadelijder, in dit geval de commissaris, kan immers het causaal verband tussen de fout en de schade doen vervallen<sup>(38)</sup>. Indien de commissaris niet heeft gehandeld zoals een normaal zorgvuldig persoon in dezelfde omstandigheden zou hebben gedaan, begaat hij zelf een fout die het causaal verband kan doen vervallen. Indien de commissaris met andere woorden heeft nagelaten bepaalde verificaties uit te voeren en aldus heeft verzuimd om bepaalde fouten in de financiële verslaggeving op te sporen, kan hij de schade niet verhalen op de ondertekenaars ervan. Jegens de vennootschap of derden, zal dit hoogstens tot een gedeelde of *in solidum* aansprakelijkheid aanleiding geven.

Indien echter bewezen wordt dat de commissaris zijn taken naar behoren heeft vervuld, maar de leiding van de vennootschap nalatig was in het opstellen van de financiële overzichten en de bevestigingsbrief, kan de commissaris aan zijn aansprakelijkheid ontkomen.

#### **4.3.3. Gezamenlijke aansprakelijkheid van de ondertekenaar en de commissaris**

**133.** In de regel zullen de ondertekenaars en de commissaris elk afzonderlijk persoonlijk aansprakelijk zijn voor deze schade uit hun eigen fout. In de praktijk zal het echter niet eenvoudig zijn te bepalen welke schade het gevolg is van fouten in het opstellen van de jaarrekening enerzijds en de controle door de commissaris anderzijds. Om hieraan tegemoet te komen, kan de commissaris *in solidum* met de bestuurders van de vennootschap worden aangesproken. De *in solidum* aansprakelijkheid beperkt zich immers niet tot de verscheidene fouten die een schending van verplichtingen uitmaken die uit éénzelfde overeenkomst voortvloeien. Ze kunnen eveneens een miskennis vormen van verbintenissen die uit verschillende contracten ontstaan, zoals dit het geval is voor de bestuurders en de commissarissen<sup>(39)</sup>. Het wezenlijk verschillend karakter van de opdrachten die de commissaris en de bestuurders moeten

<sup>(38)</sup> I. DE POORTER, *Controle van financiële verslaggeving: revisoraal en overheidstoezicht*, Antwerpen, Intersentia, 2007, p. 239, nr. 302.

<sup>(39)</sup> R. KRUTHOF, "De aard van de buitencontractuele verbintenis tot herstel van de geleden schade bij pluraliteit van aansprakelijken" in *Liber Amicorum Jan Ronse*, Brussel, Story-Scientia, 1986, p. 696, nr. 191.

vervullen, kan bijgevolg geen argument zijn om tot de niet-toepasselijkheid van de *in solidum* aansprakelijkheid te besluiten bij het ontstaan van gemeenschappelijke schade<sup>(40)</sup>. Een veel voorkomend voorbeeld in dit verband is de aansprakelijkheid van de architect en de aannemer wegens de miskenning van hun respectieve contractuele verbintenissen, met één enkele schade voor gevolg<sup>(41)</sup>.

**134.** Zowel het Hof van Beroep te Gent als de Rechtbank van Koophandel te Hasselt stelden de commissaris samen met de bestuurders van een vennootschap *in solidum* aansprakelijk voor het niet naar behoren uitoefenen van hun taken.

Het Hof van Beroep te Gent oordeelde op 13 januari 1995<sup>(42)</sup> dat de commissaris *in solidum* aansprakelijk is met de (afgevaardigd) bestuurder voor de schade die de leverancier van de gecontroleerde vennootschap had geleden door aanzienlijke leveringen te doen op het moment dat de vennootschap reeds reddeloos verloren was. Het Hof oordeelde dat de bestuurder een inbreuk had gepleegd op zijn zorgvuldigheidsverplichting door de leverancier er toe aan te sporen deze leveringen te doen wetende dat de vennootschap in financiële problemen zat. De commissaris werd met hem *in solidum* aansprakelijk geacht omdat hij de werkelijke toestand van de vennootschap diende te kennen en actief betrokken moest zijn bij de continuïteitsbeslissing. Dat hij zijn taak in dat verband niet naar behoren had uitgeoefend, moet blijken uit het feit dat hij geen halfjaarlijkse controle heeft uitgevoerd, de boekhouding door een accountantskantoor heeft laten uitvoeren en niet op de hoogte was van het faillissement van de vennootschap.

In een vonnis van 25 juni 2002 van de Rechtbank van Koophandel te Hasselt<sup>(43)</sup> werd een commissaris *in solidum* aansprakelijk gesteld met de bestuurders van de vennootschap omdat door een gebrekkige controle van de commissaris de fouten ingevolge overwaarderingsen waarbij de bestuurders te kwader trouw waren, niet had opgemerkt. De rechtbank oordeelde in dit verband dat de fouten van de commissaris in gelijke mate hebben bijgedragen tot de door de eiser geleden schade zodat deze partijen *in solidum* gehouden zijn tot de vergoeding ervan.

<sup>(40)</sup> Anders: P.A. FORIERS, "De burgerlijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisoren: een algemeen overzicht" in *Bronnen van aansprakelijkheid van de revisor*, Studies IBR, 1996, p. 25, nr. 34.

<sup>(41)</sup> N. PEETERS, "Verbintenissen met meerdere subjecten" in J. ROODHOOF, *Bestendig Handboek Verbintenissenrecht*, Mechelen, Kluwer Rechtswetenschappen, III.4 – 18, p. 161, nr. 2722.

<sup>(42)</sup> Gent 13 januari 1995, *T.B.H.* 1997, p. 179.

<sup>(43)</sup> Kh. Hasselt 25 juni 2002, *T.R.V.* 2003, 81 met noot J. VANANROYE.

#### 4.4. BESLUIT

**135.** De controlenorm “Bevestigingen van de leiding van de entiteit” legt bijkomende verplichtingen op in hoofde van de commissaris tot het doen ondertekenen van de bevestigingsbrief. De verplichting tot het opstellen en doen ondertekenen enerzijds en andere specifieke verklaringen anderzijds zijn strikt gereguleerd en laten weinig tot geen beoordelingsvrijheid in hoofde van de commissaris. De niet-naleving ervan maakt aldus een fout uit in hoofde van de commissaris. In de gevallen waar de commissaris over een beoordelingsvrijheid beschikt, zal zijn handelen worden getoetst aan de algemene zorgvuldigheidsnorm.

**136.** Eén van de meest besproken elementen uit de controlenorm is ongetwijfeld de verklaring die de leidinggevende personen van de vennootschap moeten afleggen omtrent het getrouwe beeld en de wetsconforme opstelling van de financiële overzichten. Deze verklaring mag geen invloed hebben op de taakuitvoering van de commissaris nu zijn taken en verantwoordelijkheden wettelijk zijn vastgelegd. Op straffe van een verklaring met voorbehoud of een afkeurende verklaring zijn de leidinggevende personen binnen de vennootschap gehouden deze verklaring te tekenen. Onduidelijk is echter wie deze bevestigingsbrief kan en mag ondertekenen. Ongeacht de ondertekening van deze verklaring, is de raad van bestuur op basis van artikel 92 van het Wetboek van vennootschappen steeds bevoegd en aansprakelijk voor het opstellen van de financiële overzichten. Door de ondertekening van deze verklaring in de bevestigingsbrief aanvaarden daarnaast ook de leidinggevende personen die geen bestuurder zijn (zoals bv. de financieel directeur) maar in de praktijk vaak de financiële overzichten ‘voorbereiden’, aansprakelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten. Nu de raad van bestuur in ieder geval aansprakelijkheid draagt voor de financiële overzichten, lijkt het weinig waarschijnlijk dat in de praktijk andere personen deze verklaring zullen ondertekenen. De toekomst zal uitwijzen in hoeverre deze bevestigingsbrief dan ook bijkomende responsabilisering van de leiding met zich mee brengt.





## **CHAPITRE 5**

### **QUELQUES EXEMPLES DE LETTRES D’AFFIRMATION**

#### **HOOFDSTUK 5**

#### **ENKELE VOORBEELDEN VAN BEVESTIGINGSBRIEVEN**

**M. DE WOLF**

Professeur UCL – ULg – FUNDP

Réviser d’entreprises



## Executive Summary (FR)

On trouvera ci-après quelques exemples de lettres d'affirmation, résultant principalement d'une compilation des « modèles » qui ont été élaborés par différents groupes de travail au sein du révisorat d'entreprises.

Le statut de ces « exemples » ou « modèles » est clair au regard de la norme du 15 décembre 2006 relative aux déclarations de la direction. La norme contient elle-même un simple exemple, qui est explicitement présenté comme « indicatif », à titre d'illustration de la manière dont « peut » être rédigé le texte de la lettre d'affirmation (par. 2.3. de la norme).

Partant du principe que « parmi les déclarations requises et qui doivent être obtenues par écrit figurent celles relatives » aux 21 points du paragraphe 1.1. de la norme, cette dernière précise aussitôt que « si, de façon objective, le réviseur d'entreprises peut constater qu'un des points mentionnés ci-avant n'est pas d'application, il peut omettre ce point dans les déclarations écrites demandées ».

En sens inverse, « le réviseur d'entreprises apprécie, en fonction des circonstances, quelles sont les déclarations additionnelles spécifiques qui sont considérées comme nécessaires ou appropriées. Il est recommandé de limiter les déclarations additionnelles spécifiques, sollicitées auprès de la direction, aux sujets qui sont considérés individuellement ou globalement comme importants pour les comptes annuels (ou consolidés) » (par. 2.3.).

Donc, le texte de l'exemple figurant en annexe de la norme peut et doit être modifié selon les circonstances. L'énumération même des points prévus dans l'exemple peut être revue, pour en éliminer les éléments sans objet, ou en ajouter d'autres, requis par les circonstances.

Ainsi, dans le cadre d'une société, il pourra être très utile d'inclure une déclaration sur le respect du droit des sociétés et des statuts. Par contre, dans le contexte d'une ASBL, une déclaration relative au rapport de gestion n'a pas lieu d'être, puisque la loi du 27 juin 1921 ne prévoit pas de rapport de gestion et que la mission du commissaire n'inclut dès lors pas son contrôle. Pour la lisibilité, certains éléments de la liste type peuvent être fusionnés (les points 17 et 18 relatifs aux parties liées, voire les points 5 et 6 en matière de fraude). De même, une reformulation plus proche du droit belge, et notamment du droit comptable belge, peut favoriser la bonne compréhension des déclarations demandées.

Les exemples proposés ci-après constituent avant tout une compilation des travaux menés au sein de divers groupes de travail de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, particulièrement la Commission des Normes d'exercice professionnel, la Commission non marchand et les cellules spécialisées de cette dernière. Qu'ils en soient ici remerciés. S'il subsiste des interprétations erronées, des lacunes ou des ambiguïtés, j'en prends seul la responsabilité.

## Executive Summary (NL)

Men vindt hierna enkele voorbeelden van bevestigingsbrieven, hoofdzakelijk een compilatie van “modellen” die door verschillende werkgroepen binnen het bedrijfsrevisoraat werden opgesteld.

Het statuut van deze “voorbeelden” of “modellen” is duidelijk ten aanzien van de norm van 15 december 2006 betreffende de bevestigingen van de leiding van de entiteit. De norm zelf bevat een eenvoudig voorbeeld dat uitdrukkelijk wordt voorgesteld als zijnde “ter informatie”, bij wijze van illustratie hoe de tekst van de bevestigingsbrief “kan” worden opgesteld (par. 2.3. van de norm).

Uitgaande van het principe dat “tot de bevestigingen die vereist zijn en die schriftelijk dienen te worden bekomen, de bevestigingen behoren met betrekking tot” de 21 punten van paragraaf 1.1. van de norm, verduidelijkt deze norm dat “indien de bedrijfsrevisor op objectieve wijze kan vaststellen dat één van de hierboven vermelde punten niet van toepassing is, hij dit punt uit de gevraagde schriftelijke bevestigingen kan weglaten”.

In tegenovergestelde richting “beoordeelt de bedrijfsrevisor in functie van de omstandigheden welke bijkomende specifieke bevestigingen noodzakelijk of aangewezen zijn. Het verdient aanbeveling de bijkomende specifieke bevestigingen van de leiding van de entiteit te beperken tot die onderwerpen die afzonderlijk of globaal beschouwd belangrijk zijn voor de (geconsolideerde) jaarrekening” (par. 2.3.).

Derhalve kan en moet de tekst van het voorbeeld gevoegd als bijlage bij de norm in functie van de omstandigheden worden gewijzigd. De opsomming zelf van de in het voorbeeld voorziene punten kan worden herzien teneinde de elementen zonder voorwerp weg te laten of andere elementen, vereist door de omstandigheden, toe te voegen.

Aldus zal het in het kader van een vennootschap zeer nuttig kunnen zijn om een bevestiging betreffende het naleven van het vennootschapsrecht en de statuten op te nemen. In de context van een vzw daarentegen heeft een bevestiging met betrekking tot het jaarverslag geen nut aangezien de wet van 27 juni 1921 niet in een jaarverslag voorziet en de opdracht van een commissaris derhalve de controle hiervan niet omvat. Met het oog op de leesbaarheid kunnen een aantal elementen van de modellijst worden samengevoegd (punten 17 en 18 met betrekking tot verbonden partijen of zelfs punten 5 en 6 inzake fraude). Zo kan ook een herformulering die meer aansluit bij het Belgisch recht, en meer bepaald het Belgisch boekhoudrecht, een goed begrip van de gevraagde bevestigingen in de hand werken.

De hierna voorgestelde voorbeelden zijn in de eerste plaats een compilatie van de werkzaamheden verricht binnen de diverse werkgroepen van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, in het bijzonder de Commissie Normen voor de beroepsuitoefening, de Commissie Non-profit en de gespecialiseerde cellen van deze laatste, die hierbij worden bedankt. In dit kader neem ik de volledige verantwoordelijkheid op mij voor eventuele foutieve interpretaties, tekortkomingen of dubbelzinnigheden.

## 5.1. EXEMPLE DE LETTRE D’AFFIRMATION – COMPTES ANNUELS D’UNE SOCIETE

DOCUMENT A REDIGER SUR ENTETE DE LA SOCIETE

Cabinet de révision  
A l’attention de Madame/Monsieur ...  
Réviseur d’entreprises  
Adresse ...

....., le ..... 20XX

Madame/Monsieur le Commissaire,

Concerne : lettre d’affirmation

Cette lettre d’affirmation s’inscrit dans le cadre de votre contrôle des comptes annuels de notre société pour l’exercice clôturé le 31 décembre 20XX – contrôle visant principalement à exprimer une opinion sur la question de savoir si les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de notre société pour l’exercice clôturé à cette date, et ce conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique. Pour mémoire le référentiel comptable auquel nous sommes soumis est constitué par le Code des sociétés et l’arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution de ce dernier.

La présente lettre a pour but de vous confirmer notre connaissance d’un ensemble d’éléments en relation avec ces comptes annuels et le fonctionnement de notre société. Le présent document est confidentiel et fait partie de vos documents de travail.

Ces confirmations n’emportent aucune décharge quant à votre responsabilité d’exprimer une opinion sur les comptes annuels sur la base de votre contrôle, censé avoir été effectué conformément aux dispositions légales et aux normes de révision applicables en Belgique, telles qu’édictées par l’Institut des Réviseurs d’Entreprises. Ces normes de révision requièrent que votre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d’anomalies significatives.

1. En vertu de la loi, nous sommes responsables de l’établissement et de la présentation sincère des comptes annuels conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. Sans préjudice d’aspects formels d’importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, et les comptes annuels ont été dûment arrêtés par l’organe de gestion ;
2. Nous reconnaissons notre responsabilité dans la conception, la mise en place et le suivi du contrôle interne, en vue d’établir des comptes annuels fiables, y compris en ce que ce contrôle interne est destiné à prévenir et à détecter les fraudes et les erreurs ;

## TEXTE A CHOISIR :

3. a. A notre connaissance, les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalie significative. Nous n'avons en tout cas identifié aucune anomalie non corrigée ;
  - b. A notre connaissance, les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalie significative, au sens que l'incidence des anomalies non-corrigées sur les comptes annuels (dont liste ci-annexée), considérées individuellement ou globalement, n'est pas significative ;
  - c. Les comptes annuels contiennent des anomalies que vous pourriez considérer comme significatives, à savoir : ... ;
4. Nous confirmons vous avoir communiqué les résultats de notre évaluation du risque que les comptes annuels puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes :

## TEXTE A CHOISIR :

- a. Au terme de notre analyse, nous n'avons pas identifié de risque spécifique à notre société, découlant de son organisation, de son activité ou de tout autre facteur ;
- b. Au terme de notre analyse, nous devons attirer votre attention sur les risques particuliers découlant de [par exemple : nombreuses opérations en espèces, activités dans tels ou tels pays, séparation des fonctions non en place dans tel service, etc.] ;

## TEXTE A CHOISIR :

5. a. Nous vous confirmons n'avoir connaissance d'aucun *fait* lié à une fraude, commise ou suspectée, susceptible d'avoir un impact sur les comptes annuels ;
- b. Nous vous confirmons vous avoir signalé tous les *faits* liés à des fraudes commises ou suspectées, susceptibles d'avoir un impact sur les comptes annuels, dont nous avons eu connaissance et impliquant la direction, des employés ayant un rôle important dans le cadre du contrôle interne, ou d'autres personnes, à savoir : ... ;

## TEXTE A CHOISIR :

6. a. Nous vous confirmons qu'aucune *allégation* de fraude susceptible d'avoir un impact sur les comptes annuels n'a été portée à notre connaissance par quelque personne que ce soit ;
- b. Nous vous confirmons vous avoir signalé toute *allégation* de fraude qui a été portée à notre connaissance par quelque personne que ce soit (occupée au sein de notre société ou non), susceptible d'avoir un impact sur les comptes annuels, à savoir : ... ;

## TEXTE A CHOISIR :

7. a. Nous vous confirmons n'avoir pas eu connaissance de quelque cas, avéré ou suspecté, de non-respect de dispositions légales ou réglementaires applicables

à la société et dont l'effet aurait dû être pris en compte dans l'établissement des comptes annuels ;

- b. Nous vous confirmons vous avoir communiqué tous les cas, avérés ou suspectés, de non-respect de dispositions légales et réglementaires applicables à la société et dont l'effet devait être pris en compte dans l'établissement des comptes annuels ;

TEXTE A CHOISIR :

- 8. a. Nous sommes d'avis que toutes les hypothèses majeures retenues en matière d'évaluations à la juste valeur, y compris en matière d'amortissements et de réductions de valeur exceptionnels, et que toutes les informations fournies en annexe les concernant, sont raisonnables, et que celles-ci reflètent correctement les perspectives de la société et sa capacité à mener ses activités spécifiques à bien ;
  - b. Notre société n'a procédé, et ne devait procéder, à aucune évaluation à la juste valeur, notamment parce que les perspectives de la société et sa capacité à mener à bien ses activités spécifiques ne réclamaient aucun amortissement ou réduction de valeur exceptionnel ;
9. Nous sommes d'avis que les méthodes et règles d'évaluation, y compris, le cas échéant, les hypothèses retenues pour déterminer les justes valeurs dans le contexte du référentiel comptable applicable à la société, ainsi que la permanence de ces méthodes et règles, sont appropriées ;

Nous vous confirmons, au mieux de nos connaissances et en toute bonne foi, que :

- 10. Tous les événements postérieurs à la date de clôture qui nécessiteraient, conformément au référentiel comptable, un ajustement des comptes annuels, ou une information à fournir en annexe à ceux-ci, ont été identifiés et enregistrés ;
- 11. Nous avons mis à votre disposition l'ensemble de la comptabilité, des livres comptables, de la documentation y afférente, des procès-verbaux des assemblées générales et des réunions des organes de gestion, de direction et de supervision tenus pendant la période allant du début de l'exercice comptable faisant l'objet de votre audit jusqu'à ce jour et, en général, toute information pertinente pour votre contrôle ;
- 12. Nous vous avons communiqué tous nos projets ou intentions susceptibles d'altérer de manière significative la valeur comptable des actifs et des passifs, ou leur classification. Le cas échéant, nous avons mentionné les informations y relatives dans l'annexe des comptes annuels, conformément au référentiel comptable. Nous avons enregistré, et le cas échéant décrit en annexe aux comptes annuels, tous les passifs, même éventuels, conformément au référentiel comptable (litiges, engagements significatifs, liés par exemple à l'utilisation d'instruments financiers, garanties reçues et données, etc.) ;
- 13. Toutes les transactions ont été correctement enregistrées et, si nécessaire, ont fait l'objet d'une information dans l'annexe aux comptes annuels ;
- 14. La société possède un titre valable pour tous les actifs repris dans les comptes annuels, et des informations appropriées sont fournies en annexe en ce qui concerne les sûretés réelles ou autres, conformément au référentiel comptable ;

TEXTE A CHOISIR :

15. a. Notre société s'est conformée à toutes les dispositions contractuelles [ou préconisées par les autorités prudentielles] dont le non-respect pourrait avoir une incidence significative sur les comptes annuels ;
- b. Notre société s'est conformée à toutes les dispositions contractuelles [ou préconisées par les autorités prudentielles] dont le non-respect pourrait avoir une incidence significative sur les comptes annuels, à l'exception des suivantes : ... ;

TEXTE A CHOISIR :

16. a. Nous n'avons identifié aucun événement ou question qui, en vertu du référentiel comptable, nécessiterait une correction des chiffres comparatifs de l'exercice précédent ;
- b. Nous n'avons identifié aucun événement ou question qui, en vertu du référentiel comptable, nécessiterait une correction des chiffres comparatifs de l'exercice précédent, à l'exception de ce qui suit : ... ;
17. Nous avons mentionné de manière exhaustive et appropriée en annexe aux comptes annuels les informations relatives aux parties liées (administrateurs, etc.), telles que définies par le référentiel comptable. Nous vous avons communiqué toutes les informations et la documentation pertinentes à leur sujet ;
18. Nous avons connaissance de la loi du 11 janvier 1993 (et de ses modifications) concernant la lutte contre le blanchiment d'argent. De bonne foi et au mieux de nos connaissances,
- a. Toutes les transactions intervenues durant l'exercice sont de nature commerciale normale, fiables et cohérentes avec l'objet social de notre société ;
- b. Au cours de l'exercice, il n'y a pas eu de transaction en espèces pour un montant dépassant le seuil légal de 15.000 EUR, ni de transaction immobilière dont le montant en espèces dépasse les 10 % du montant total ou le seuil de 15.000 EUR ;
- c. Il n'y a pas eu de transaction de transit de fonds de tiers par les comptes de notre société ;
- d. Il n'y a pas eu de transaction avec des entités ou personnes enregistrées dans des pays qualifiés de non coopératifs par le Groupe d'action financière (GAFI) ou l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), à l'exception de : ... ;
- e. Nous n'avons pas consenti de participations, de souscriptions à des augmentations de capital ou de prêts en provenance ou en faveur d'entités enregistrées dans des pays qualifiés par l'administration fiscale comme d'autres paradis fiscaux/centres *offshore*, à l'exception de : ... ;
19. Tous les conflits d'intérêts, tels que définis par le Code des sociétés, vous ont été communiqués ;
20. Le rapport de gestion sur les comptes annuels contient les informations requises par l'article 96 du Code des sociétés, y compris la description requise des risques et incertitudes principaux auxquels la société est confrontée, l'évolution prévisible de celle-ci ou les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur son



développement futur, et, le cas échéant, la justification de l'application des évaluations comptables en régime de continuité ;

21. Aucune opération, transaction ou acte n'a été posé en méconnaissance du Code des sociétés ou des statuts.

[22. déclarations additionnelles éventuelles, selon les spécificités de la société contrôlée pour les besoins du contrôle : finalité sociale, secteur d'activité, litiges antérieurs, etc.]

*(Administrateur délégué)*

*(Directeur général)*

*(Directeur financier)*

*(Autre personne ou organe concerné(e))*

## 5.1. VOORBEELD VAN BEVESTIGINGSBRIEF – JAARREKENING VAN EEN VENNOOTSCHAP

### DOCUMENT OP TE STELLEN OP BRIEFHOOFD VAN DE VENNOOTSCHAP

Bedrijfsrevisorenkantoor  
Ter attentie van mevrouw/de heer ...  
Bedrijfsrevisor  
Adres ...

....., .....20XX

80

Mevrouw/Mijnheer de Commissaris,

#### Betreft: bevestigingsbrief

Deze bevestigingsbrief wordt afgegeven in het kader van uw controle van de jaarrekening van onze vennootschap over het boekjaar afgesloten op 31 december 20XX – controle die hoofdzakelijk gericht is op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over het getrouw beeld dat door de jaarrekening wordt gegeven van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van onze vennootschap voor het boekjaar dat op die datum wordt afgesloten, en dit in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Ter nadere informatie, het boekhoudkundig referentiestelsel waaraan wij zijn onderworpen bestaat uit het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering ervan.

Onderhavige brief heeft ten doel u onze kennis te bevestigen van een geheel van elementen in verband met deze jaarrekening en met de werking van onze vennootschap. Onderhavig document is vertrouwelijk en maakt deel uit van uw werkdocumenten.

Deze bevestigingen houden geenszins een afwenteling in van uw verantwoordelijkheid die erin bestaat een oordeel over de jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van uw controles waarvan wordt geacht dat ze werden uitgevoerd overeenkomstig de wettelijke bepalingen en volgens de in België geldende controlenormen, zoals uitgevaardigd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Deze controlenormen vereisen dat uw controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.

1. Op grond van de wet zijn wij verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening in overeenstemming met het boekhoudkundig referentiestelsel dat in België van toepassing is. Onder voorbehoud van vormelijke aspecten die van gering belang zijn, wordt de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wet- en regelgeving en werd de jaarrekening volgens de regels vastgesteld door het bestuursorgaan;
2. Wij erkennen onze verantwoordelijkheid voor de opzet, de implementatie en het in stand houden van de interne controle met het oog op het opstellen van een betrouwbare jaarrekening, inclusief het feit dat deze interne controle is gericht op het voorkomen en het ontdekken van fraude en van gemaakte fouten;

TEKST TE KIEZEN:

3. a. Naar onze mening omvat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang. Wij hebben in ieder geval geen afwijkingen geïdentificeerd die niet werden gecorrigeerd;
  - b. Naar onze mening omvat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang in de zin dat het effect op de jaarrekening van niet-gecorrigeerde afwijkingen (zie lijst in bijlage) zowel individueel als gezamenlijk niet van materieel belang is;
  - c. De jaarrekening omvat afwijkingen die u als zijnde van materieel belang zou kunnen beschouwen, met name: ...;
4. Wij bevestigen u te hebben ingelicht over de uitkomsten van onze inschatting van het risico dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang ingevolge fraude kan omvatten:

TEKST TE KIEZEN:

- a. Volgens onze analyse hebben wij geen voor onze vennootschap specifiek risico geïdentificeerd dat voortkomt uit haar organisatie, activiteit of iedere andere factor;
- b. Volgens onze analyse moesten wij uw aandacht vestigen op de bijzondere risico's die voortkomen uit [bijvoorbeeld: talrijke verrichtingen in contant geld, activiteiten in die of die landen, functiescheiding die niet geïmplementeerd is in die dienst, enz.];

TEKST TE KIEZEN:

5. a. Wij bevestigen u dat wij geen kennis hebben van *feiten* met betrekking tot fraude of vermoede fraude, die een effect zouden kunnen hebben op de jaarrekening;
- b. Wij bevestigen u alle *feiten* te hebben gesignaleerd met betrekking tot fraude of vermoede fraude, waarvan wij kennis hebben gekregen, die een effect zouden kunnen hebben op de jaarrekening en waarbij zijn betrokken de leiding, de werknemers die een belangrijke rol vervullen in het kader van de interne controle of andere personen, met name: ...;

TEKST TE KIEZEN:

6. a. Wij bevestigen u dat geen enkele *aantijging* van fraude, die een effect zou kunnen hebben op de jaarrekening van de entiteit, ons ter kennis werd gesteld door om het even welke persoon;
- b. Wij bevestigen u in kennis te hebben gesteld van elke *aantijging* van fraude die ons ter kennis werd gesteld door om het even welke persoon (al dan niet werkzaam binnen onze vennootschap), die een effect zou kunnen hebben op de jaarrekening, met name: ...;

TEKST TE KIEZEN:

7. a. Wij bevestigen u dat wij geen kennis hebben van bepaalde – bewezen of vermoede – gevallen van niet-naleving van de op de vennootschap van toepassing zijnde wet- en regelgeving en waarvan het effect in overweging had moeten worden genomen bij het opstellen van de jaarrekening;

- b. Wij bevestigen u alle bestaande of vermoede gevallen van niet-naleving van de op de vennootschap van toepassing zijnde wet- en regelgeving te hebben gesignaleerd en waarvan het effect in overweging moest worden genomen bij het opstellen van de jaarrekening;

TEKST TE KIEZEN:

8. a. Wij zijn van mening dat alle belangrijke veronderstellingen met betrekking tot waarderingen tegen reële waarde, inclusief met betrekking tot de afschrijvingen en de uitzonderlijke waardeverminderingen en de toelichtingen daarop, redelijk zijn. Deze zijn op passende wijze een weergave van de vooruitzichten van de vennootschap en van haar capaciteit om haar specifieke activiteiten tot een goed einde te brengen;
- b. Onze vennootschap is niet overgegaan en moest niet overgaan tot een waardering tegen reële waarde, in het bijzonder omdat de vooruitzichten van de vennootschap en haar capaciteit om haar specifieke activiteiten tot een goed einde te brengen geen afschrijving of uitzonderlijke waardevermindering vereisten;
9. Wij zijn van mening dat de waarderingmethoden en -regels, inclusief, in voorkomend geval, de daarmee verband houdende veronderstellingen, die zijn gehanteerd bij het bepalen van de reële waarde binnen het op de vennootschap van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, en de consistentie in de toepassing van deze methoden en regels, geschikt zijn;

Wij bevestigen naar beste weten en overtuiging dat:

10. Alle gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die in overeenstemming met het boekhoudkundig referentiestelsel een aanpassing zouden vereisen van de jaarrekening of van de daarin op te nemen toelichtingen, werden geïdentificeerd en opgenomen;
11. Wij u inzage hebben gegeven in de gehele boekhouding, de wettelijke boeken, de daaraan ten grondslag liggende documenten, de notulen van de algemene vergaderingen van aandeelhouders en van het bestuursorgaan, het directiecomité en het toezichthoudende orgaan gehouden gedurende de periode vanaf het begin van het boekjaar dat het voorwerp van uw audit uitmaakt tot op heden en, in het algemeen, alle voor uw controle relevante informatie;
12. Wij u hebben ingelicht over al onze voornemens of intenties die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de boekwaarde of de rubricering van activa en passiva. In voorkomend geval hebben wij de nodige inlichtingen vermeld in de toelichting van de jaarrekening in overeenstemming met het boekhoudkundig referentiestelsel. Wij hebben alle passiva, zelfs eventuele, opgenomen en in voorkomend geval beschreven in de toelichting van de jaarrekening in overeenstemming met het boekhoudkundig referentiestelsel (geschillen, van materieel belang zijnde verbintenissen verbonden bijvoorbeeld met het gebruik van financiële instrumenten, ontvangen en gegeven waarborgen, enz.);
13. Alle transacties op een juiste wijze werden vastgelegd en, waar nodig, in de toelichting van de jaarrekening werden opgenomen;
14. De vennootschap beschikt over een geldige titel voor alle in de jaarrekening opgenomen activa en adequate toelichtingen werden verstrekt wat de zakelijke en

andere zekerheden betreft in overeenstemming met het boekhoudkundig referentiestelsel;

TEKST TE KIEZEN:

15. a. Onze vennootschap heeft voldaan aan alle contractuele [of door de toezichhoudende overheden aanbevolen] verplichtingen die bij niet-nakoming daarvan van materieel belang zouden kunnen zijn voor de jaarrekening;
- b. Onze vennootschap heeft voldaan aan alle contractuele [of door de toezichhoudende overheden aanbevolen] verplichtingen die bij niet-nakoming daarvan van materieel belang zouden kunnen zijn voor de jaarrekening, met uitzondering van de volgende: ...;

TEKST TE KIEZEN:

16. a. We hebben geen gebeurtenissen en aangelegenheden geïdentificeerd waarvoor het boekhoudkundig referentiestelsel een correctie vereist van de vergelijkende cijfers van het vorig boekjaar;
  - b. We hebben geen gebeurtenissen en aangelegenheden geïdentificeerd waarvoor het boekhoudkundig referentiestelsel een correctie vereist van de vergelijkende cijfers van het vorig boekjaar, met uitzondering van hetgeen volgt: ...;
17. Wij hebben op exhaustieve en passende wijze in de toelichting van de jaarrekening informatie betreffende de verbonden partijen (bestuurders, enz.) vermeld zoals bepaald in het boekhoudkundig referentiestelsel. Wij hebben u alle relevante inlichtingen en documentatie hieromtrent meegedeeld ;
18. Wij hebben kennis van de wetgeving inzake de strijd tegen het witwassen van geld van 11 januari 1993 (en haar wijzigingen). Naar ons best vermogen,
- a. Zijn alle transacties gedurende het boekjaar van betrouwbare normale zakelijke aard, in overeenstemming met het doel van de vennootschap;
  - b. Is er geen enkele handelstransactie geweest tijdens de loop van het boekjaar waarvan het bedrag in contant geld de wettelijke limiet van 15.000 EUR overstijgt, is er evenmin een onroerend goed transactie geweest tijdens de loop van het boekjaar waarvan het bedrag in contant geld 10 % van het totale bedrag of 15.000 EUR overstijgt;
  - c. Is er geen enkele transactie geweest waarbij gelden vanwege derde partijen getransfereerd werden over bankrekeningen van onze vennootschap;
  - d. Is er geen enkele transactie geweest met entiteiten of personen geregistreerd in landen die door de internationale Financiële Actiegroep (FAG) of de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) worden gekwalificeerd als niet-coöperatief, behalve voor: ...;
  - e. We niet hebben ingestemd met deelnemingen, kapitaalverhogingen en leningen afkomstig van of ten voordele van entiteiten geregistreerd in landen die door de fiscale administratie als andere belastingparadijzen/offshore landen worden beschouwd, behalve voor: ...;
19. Alle informatie betreffende gevallen van belangenconflicten zoals gedefinieerd door het Wetboek van vennootschappen werd u gecommuniceerd;
20. Het jaarverslag over de jaarrekening bevat de volgens artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen, met inbegrip van de vereiste

beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de vennootschap geconfronteerd wordt, de te verwachten evolutie ervan of de omstandigheden die een aanzienlijke invloed zouden kunnen hebben op haar toekomstige ontwikkeling, en, in voorkomend geval, de verantwoording van de toepassing van de boekhoudkundige waarderings in de veronderstelling van continuïteit;

21. Geen enkele verrichting, transactie of handeling werd gesteld met miskennis van het Wetboek van vennootschappen of de statuten.

[22. eventuele bijkomende verklaringen ten behoeve van de controle volgens de bijzonderheden van de gecontroleerde vennootschap: sociaal oogmerk, activiteitssector, geschillen uit het verleden, enz.]

*(Gedelegeerd bestuurder)*

*(Algemeen directeur)*

*(Financieel directeur)*

*(Ander(e) relevant(e) persoon (of orgaan))*

## 5.2. EXEMPLE DE LETTRE D’AFFIRMATION – COMPTES CONSOLIDES D’UN GROUPE

DOCUMENT A REDIGER SUR ENTETE DE LA SOCIETE

Cabinet de révision  
A l’attention de Madame/Monsieur ...  
Réviseur d’entreprises  
Adresse ...

....., le ..... 20XX

Madame/Monsieur le Commissaire,

Concerne : lettre d’affirmation

Cette lettre d’affirmation s’inscrit dans le cadre de votre contrôle des comptes consolidés de notre groupe pour l’exercice (comptes consolidés) clôturé le 31 décembre 20XX – contrôle visant principalement à exprimer une opinion sur la question de savoir si les comptes consolidés donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de notre groupe pour l’exercice clôturé à cette date, et ce conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique. Pour mémoire le référentiel comptable auquel nous sommes soumis est constitué par le Code des sociétés et l’arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution de ce dernier [par le Code des sociétés et le règlement européen IAS/IFRS].

La présente lettre a pour but de vous confirmer notre connaissance d’un ensemble d’éléments en relation avec ces comptes consolidés et le fonctionnement de notre groupe. Le présent document est confidentiel et fait partie de vos documents de travail.

Ces confirmations n’emportent aucune décharge quant à votre responsabilité d’exprimer une opinion sur les comptes consolidés sur la base de votre contrôle, censé avoir été effectué conformément aux dispositions légales et aux normes de révision applicables en Belgique, telles qu’édictees par l’Institut des Réviseurs d’Entreprises. Ces normes de révision requièrent que votre contrôle soit organisé et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne comportent pas d’anomalies significatives.

1. En vertu de la loi, nous sommes responsables de l’établissement et de la présentation sincère des comptes consolidés conformément au référentiel comptable applicable en Belgique. Les comptes consolidés ont été dûment arrêtés par l’organe de gestion ;
2. Nous reconnaissons notre responsabilité dans la conception, la mise en place et le suivi du contrôle interne, en vue d’établir des comptes consolidés fiables, y compris en ce que ce contrôle interne est destiné à prévenir et à détecter les fraudes et les erreurs ;

## TEXTE A CHOISIR :

3. a. A notre connaissance, les comptes consolidés ne contiennent pas d'anomalie significative. Nous n'avons en tout cas identifié aucune anomalie non corrigée ;
- b. A notre connaissance, les comptes consolidés ne contiennent pas d'anomalie significative, au sens que l'incidence des anomalies non-corrigées sur les comptes consolidés (dont liste ci-annexée), considérées individuellement ou globalement, n'est pas significative ;
- c. Les comptes consolidés contiennent des anomalies que vous pourriez considérer comme significatives, à savoir : ... ;
4. Nous confirmons vous avoir communiqué les résultats de notre évaluation du risque que les comptes consolidés puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes :

## TEXTE A CHOISIR :

- a. Au terme de notre analyse, nous n'avons pas identifié de risque spécifique à notre groupe, découlant de son organisation, de son activité ou de tout autre facteur ;
- b. Au terme de notre analyse, nous devons attirer votre attention sur les risques particuliers découlant de [par exemple : nombreuses opérations en espèces, activités dans tels ou tels pays ou filiale, séparation des fonctions non en place dans telle société, etc.] ;

## TEXTE A CHOISIR :

5. a. Nous vous confirmons n'avoir connaissance d'aucun *fait* lié à une fraude, commise ou suspectée, susceptible d'avoir un impact sur les comptes consolidés ;
- b. Nous vous confirmons vous avoir signalé tous les *faits* liés à des fraudes commises ou suspectées, susceptibles d'avoir un impact sur les comptes consolidés, dont nous avons eu connaissance et impliquant la direction, des employés ayant un rôle important dans le cadre du contrôle interne, ou d'autres personnes, à savoir : ... ;

## TEXTE A CHOISIR :

6. a. Nous vous confirmons qu'aucune *allégation* de fraude susceptible d'avoir un impact sur les comptes consolidés n'a été portée à notre connaissance par quelque personne que ce soit ;
- b. Nous vous confirmons vous avoir signalé toute *allégation* de fraude qui a été portée à notre connaissance par quelque personne que ce soit (occupée au sein de notre groupe ou non), susceptible d'avoir un impact sur les comptes consolidés, à savoir : ... ;

## TEXTE A CHOISIR :

7. a. Nous vous confirmons n'avoir pas eu connaissance de quelque cas, avéré ou suspecté, de non-respect de dispositions légales ou réglementaires applicables



à une entité du groupe et dont l'effet aurait dû être pris en compte dans l'établissement des comptes consolidés ;

- b. Nous vous confirmons vous avoir communiqué tous les cas, avérés ou suspectés, de non-respect de dispositions légales et réglementaires applicables aux entités du groupe et dont l'effet devait être pris en compte dans l'établissement des comptes annuels ;

TEXTE A CHOISIR :

- 8. a. Nous sommes d'avis que toutes les hypothèses majeures retenues en matière d'évaluations à la juste valeur, y compris en matière d'amortissements et de réductions de valeur exceptionnels, et que toutes les informations fournies en annexe les concernant, sont raisonnables, et que celles-ci reflètent correctement les perspectives du groupe et sa capacité à mener ses activités spécifiques à bien ;
  - b. Notre groupe n'a procédé, et ne devait procéder, à aucune évaluation à la juste valeur, notamment [parce que le référentiel comptable applicable ne prévoit que peu d'évaluations à la juste valeur et] parce que les perspectives du groupe et sa capacité à mener à bien ses activités spécifiques ne réclamaient aucun amortissement ou réduction de valeur exceptionnel ;
9. Nous sommes d'avis que les méthodes et règles d'évaluation, y compris, le cas échéant, les hypothèses retenues pour déterminer les justes valeurs dans le contexte du référentiel comptable applicable au groupe, ainsi que la permanence de ces méthodes et règles, sont appropriées ;

Nous vous confirmons, au mieux de nos connaissances et en toute bonne foi, que :

10. Tous les événements postérieurs à la date de clôture qui nécessiteraient, conformément au référentiel comptable, un ajustement des comptes consolidés, ou une information à fournir en annexe à ceux-ci, ont été identifiés et enregistrés ;
11. Nous avons mis à votre disposition l'ensemble de la comptabilité, des livres comptables et de la documentation afférents à la consolidation des comptes. Nous avons mis à votre disposition l'ensemble des procès-verbaux des assemblées générales et des réunions des organes de gestion, de direction et de supervision de la société-mère, et, dans la mesure où ils pourraient avoir un impact sur la consolidation, des autres entités consolidées [ou mises en équivalence], tenus pendant la période allant du début de l'exercice comptable faisant l'objet de votre audit jusqu'à ce jour et, en général, toute information pertinente pour votre contrôle ;
12. Nous vous avons communiqué tous nos projets ou intentions susceptibles d'altérer de manière significative la valeur comptable des actifs et des passifs, ou leur classification. Le cas échéant, nous avons mentionné les informations y relatives dans l'annexe des comptes consolidés, conformément au référentiel comptable. Nous avons enregistré, et le cas échéant décrit en annexe aux comptes consolidés, tous les passifs, même éventuels, conformément au référentiel comptable (litiges, engagements significatifs, liés par exemple à l'utilisation d'instruments financiers, garanties reçues et données, etc.) ;

13. Toutes les transactions ont été correctement enregistrées et, si nécessaire, ont fait l'objet d'une information dans l'annexe aux comptes consolidés ;
14. Le groupe ou une entité le composant possède un titre valable pour tous les actifs repris dans les comptes consolidés, et des informations appropriées sont fournies en annexe en ce qui concerne les sûretés réelles ou autres, conformément au référentiel comptable ;

TEXTE A CHOISIR :

15. a. Les entités du groupe se sont conformées à toutes les dispositions contractuelles [ou préconisées par les autorités prudentielles] dont le non-respect pourrait avoir une incidence significative sur les comptes consolidés ;
- b. Les entités du groupe se sont conformées à toutes les dispositions contractuelles [ou préconisées par les autorités prudentielles] dont le non-respect pourrait avoir une incidence significative sur les comptes consolidés, à l'exception des suivantes: ... ;

TEXTE A CHOISIR :

16. a. Nous n'avons identifié aucun événement ou question qui, en vertu du référentiel comptable applicable, nécessiterait une correction des chiffres comparatifs de l'exercice précédent ;
- b. Nous n'avons identifié aucun événement ou question qui, en vertu du référentiel comptable applicable, nécessiterait une correction des chiffres comparatifs de l'exercice précédent, à l'exception de ce qui suit : ... ;
17. Nous avons mentionné de manière exhaustive et appropriée en annexe aux comptes consolidés les informations relatives aux parties liées (administrateurs, etc.), telles que définies par le référentiel comptable. Nous vous avons communiqué toutes les informations et la documentation pertinentes à leur sujet ;
18. Nous avons connaissance de la loi du 11 janvier 1993 (et de ses modifications) concernant la lutte contre le blanchiment d'argent. De bonne foi et au mieux de nos connaissances, et pour les opérations du groupe auxquelles cette législation est applicable,
- a. Toutes les transactions intervenues durant l'exercice sont de nature commerciale normale, fiables et cohérentes avec l'objet social des entités du groupe ;
- b. Au cours de l'exercice, il n'y a pas eu de transaction en espèces ou de transaction immobilière effectuée dans des conditions contraires à la législation anti-blanchiment applicable ;
- c. Il n'y a pas eu de transaction de transit de fonds de tiers par les comptes des entités du groupe ;
- d. Il n'y a pas eu de transaction avec des entités ou personnes enregistrées dans des pays qualifiés de non coopératifs par le Groupe d'action financière (GAFI) ou l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), à l'exception de : ... ;

- e. Nous n'avons pas consenti de participations, de souscriptions à des augmentations de capital ou de prêts en provenance ou en faveur d'entités enregistrées dans des pays qualifiés par l'administration fiscale comme d'autres paradis fiscaux/centres *offshore*, à l'exception de : ... ;
19. Le rapport de gestion consolidé contient les informations requises par le Code des sociétés, y compris une description appropriée des principaux risques et incertitudes auxquels l'ensemble consolidé est confronté, l'évolution prévisible de celui-ci et les circonstances susceptibles d'avoir une influence notable sur son développement futur.
- [20. déclarations additionnelles éventuelles, selon les spécificités du groupe pour les besoins du contrôle: secteur d'activité, litiges antérieurs, etc.]

*(Administrateur délégué)*

*(Directeur général)*

*(Directeur financier)*

*(Autre personne ou organe concerné(e))*

## 5.2. VOORBEELD VAN BEVESTIGINGSBRIEF – GECONSOLIDEERDE JAARREKENING VAN EEN GROEP

### DOCUMENT OP TE STELLEN OP BRIEFHOOFD VAN DE VENNOOTSCHAP

Bedrijfsrevisorenkantoor  
Ter attentie van mevrouw/de heer ...  
Bedrijfsrevisor  
Adres ...

....., .....20XX

90

Mevrouw/Mijnheer de Commissaris,

#### Betreft: bevestigingsbrief

Deze bevestigingsbrief wordt afgegeven in het kader van uw controle van de geconsolideerde jaarrekening van onze groep over het boekjaar (geconsolideerde jaarrekening) afgesloten op 31 december 20XX – controle die hoofdzakelijk gericht is op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over het getrouw beeld dat door de geconsolideerde jaarrekening wordt gegeven van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van onze groep voor het boekjaar dat op die datum wordt afgesloten, en dit in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Ter nadere informatie, het boekhoudkundig referentiestelsel waaraan wij zijn onderworpen bestaat uit het Wetboek van vennootschappen en het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering ervan [door het Wetboek van vennootschappen en de Europese Verordening IAS/IFRS].

Onderhavige brief heeft ten doel u onze kennis te bevestigen van een geheel van elementen in verband met deze geconsolideerde jaarrekening en met de werking van onze groep. Onderhavig document is vertrouwelijk en maakt deel uit van uw werkdocumenten.

Deze bevestigingen houden geenszins een afwenteling in van uw verantwoordelijkheid die erin bestaat een oordeel over de geconsolideerde jaarrekening tot uitdrukking te brengen op basis van uw controles waarvan wordt geacht dat ze werden uitgevoerd overeenkomstig de wettelijke bepalingen en volgens de in België geldende controlenormen, zoals uitgevaardigd door het Instituut van de Bedrijfsrevisoren. Deze controlenormen vereisen dat uw controle zo wordt georganiseerd en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de geconsolideerde jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.

1. Op grond van de wet zijn wij verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave van de geconsolideerde jaarrekening in overeenstemming met het boekhoudkundig referentiestelsel dat in België van toepassing is. De geconsolideerde jaarrekening werd volgens de regels vastgesteld door het bestuursorgaan.
2. Wij erkennen onze verantwoordelijkheid voor de opzet, de implementatie en het in stand houden van de interne controle met het oog op het opstellen van een

betrouwbare geconsolideerde jaarrekening, inclusief het feit dat deze interne controle is gericht op het voorkomen en het ontdekken van fraude en van gemaakte fouten;

TEKST TE KIEZEN:

3. a. Naar onze mening omvat de geconsolideerde jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang. Wij hebben in ieder geval geen afwijkingen geïdentificeerd die niet werden gecorrigeerd;
  - b. Naar onze mening omvat de geconsolideerde jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang in de zin dat het effect op de geconsolideerde jaarrekening van niet-gecorrigeerde afwijkingen (zie lijst in bijlage) zowel individueel als gezamenlijk niet van materieel belang is;
  - c. De geconsolideerde jaarrekening omvat afwijkingen die u als zijnde van materieel belang zou kunnen beschouwen, met name: ...;
4. Wij bevestigen u te hebben ingelicht over de uitkomsten van onze inschatting van het risico dat de geconsolideerde jaarrekening afwijkingen van materieel belang ingevolge fraude kan omvatten:

TEKST TE KIEZEN:

- a. Volgens onze analyse hebben wij geen voor onze groep specifiek risico geïdentificeerd dat voortkomt uit haar organisatie, activiteit of iedere andere factor;
- b. Volgens onze analyse moesten wij uw aandacht vestigen op de bijzondere risico's die voortkomen uit [bijvoorbeeld: talrijke verrichtingen in contant geld, activiteiten in die of die landen of dochtervennootschap, functiescheiding die niet geïmplementeerd is in die vennootschap, enz.];

TEKST TE KIEZEN:

5. a. Wij bevestigen u dat wij geen kennis hebben van *feiten* met betrekking tot fraude of vermoede fraude, die een effect zouden kunnen hebben op de geconsolideerde jaarrekening;
- b. Wij bevestigen u alle *feiten* te hebben gesignaleerd met betrekking tot fraude of vermoede fraude, waarvan wij kennis hebben gekregen, die een effect zouden kunnen hebben op de geconsolideerde jaarrekening en waarbij zijn betrokken de leiding, de werknemers die een belangrijke rol vervullen in het kader van de interne controle of andere personen, met name: ...;

TEKST TE KIEZEN:

6. a. Wij bevestigen u dat geen enkele *aantijging* van fraude, die een effect zou kunnen hebben op de geconsolideerde jaarrekening, ons ter kennis werd gesteld door om het even welke persoon;
- b. Wij bevestigen u in kennis te hebben gesteld van elke *aantijging* van fraude die ons ter kennis werd gesteld door om het even welke persoon (al dan niet werkzaam binnen onze groep), die een effect zou kunnen hebben op de geconsolideerde jaarrekening, met name: ...;

TEKST TE KIEZEN:

7. a. Wij bevestigen u dat wij geen kennis hebben van bepaalde – bewezen of vermoede – gevallen van niet-naleving van de op een entiteit van de groep

van toepassing zijnde wet- en regelgeving en waarvan het effect in overweging had moeten worden genomen bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening;

- b. Wij bevestigen u alle bestaande of vermoede gevallen van niet-naleving van de op de entiteiten van de groep van toepassing zijnde wet- en regelgeving te hebben gesignaleerd en waarvan het effect in overweging moest worden genomen bij het opstellen van de jaarrekening;

#### TEKST TE KIEZEN:

8. a. Wij zijn van mening dat alle belangrijke veronderstellingen met betrekking tot waarderingen tegen reële waarde, inclusief met betrekking tot de afschrijvingen en de uitzonderlijke waardeverminderingen en de toelichtingen daarop, redelijk zijn. Deze zijn op passende wijze een weergave van de vooruitzichten van de groep en van haar capaciteit om haar specifieke activiteiten tot een goed einde te brengen;
  - b. Onze groep is niet overgegaan en moest niet overgaan tot een waardering tegen reële waarde, in het bijzonder [omdat het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel slechts weinig waarderingen tegen reële waarde voorziet en] omdat de vooruitzichten van de groep en haar capaciteit om haar specifieke activiteiten tot een goed einde te brengen geen afschrijving of uitzonderlijke waardevermindering vereisten;
9. Wij zijn van mening dat de waarderingmethoden en -regels, inclusief in voorkomend geval de daarmee verband houdende veronderstellingen, die zijn gehanteerd bij het bepalen van de reële waarde binnen het op de groep van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel, en de consistentie in de toepassing van deze methoden en regels, geschikt zijn;

Wij bevestigen naar beste weten en overtuiging dat:

10. Alle gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die in overeenstemming met het boekhoudkundig referentiestelsel een aanpassing zouden vereisen van de geconsolideerde jaarrekening of van de daarin op te nemen toelichtingen, werden geïdentificeerd en opgenomen;
11. Wij u inzage hebben gegeven in de gehele boekhouding, de wettelijke boeken en de aan de consolidatie van rekeningen ten grondslag liggende documenten. Wij het geheel van de notulen van de algemene vergaderingen van aandeelhouders en van het bestuursorgaan, het directiecomité en het toezichthoudende orgaan van de moedervennootschap te uwer beschikking hebben gesteld, en in de mate dat ze een effect zou kunnen hebben op de consolidatie, van andere geconsolideerde [of in equivalentie gestelde] entiteiten, gehouden gedurende de periode vanaf het begin van het boekjaar dat het voorwerp van uw audit uitmaakt tot op heden en, in het algemeen, alle voor uw controle relevante informatie;
12. Wij u hebben ingelicht over al onze voornemens of intenties die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de boekwaarde of de rubricering van activa en passiva. In voorkomend geval hebben wij de nodige inlichtingen vermeld in de toelichting van de geconsolideerde jaarrekening in overeenstemming met het boekhoudkundig referentiestelsel. Wij hebben alle passiva, zelfs eventuele, opgenomen en in voorkomend geval beschreven in de toelichting van de geconsolideerde jaarrekening in overeenstemming met het boekhoudkundig

referentiestelsel (geschillen, van materieel belang zijnde verbintenissen verbonden bijvoorbeeld met het gebruik van financiële instrumenten, ontvangen en gegeven waarborgen, enz.);

13. Alle transacties op een juiste wijze werden vastgelegd en, waar nodig, in de toelichting van de geconsolideerde jaarrekening werden opgenomen;
14. De groep of een entiteit die er deel van uitmaakt, beschikt over een geldige titel voor alle in de geconsolideerde jaarrekening opgenomen activa en adequate toelichtingen werden verstrekt wat de zakelijke en andere zekerheden betreft in overeenstemming met het boekhoudkundig referentiestelsel;

TEKST TE KIEZEN:

15. a. De entiteiten van de groep hebben voldaan aan alle contractuele [of door de toezichhoudende overheden aanbevolen] verplichtingen die bij niet-nakoming daarvan van materieel belang zouden kunnen zijn voor de geconsolideerde jaarrekening;
- b. De entiteiten van de groep hebben voldaan aan alle contractuele [of door de toezichhoudende overheden aanbevolen] verplichtingen die bij niet-nakoming daarvan van materieel belang zouden kunnen zijn voor de geconsolideerde jaarrekening, met uitzondering van de volgende: ...;

TEKST TE KIEZEN:

16. a. We hebben geen gebeurtenissen of aangelegenheden geïdentificeerd waarvoor het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel een correctie vereist van de vergelijkende cijfers van het vorig boekjaar.
  - b. We hebben geen gebeurtenissen of aangelegenheden geïdentificeerd waarvoor het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel een correctie vereist van de vergelijkende cijfers van het vorig boekjaar, met uitzondering van hetgeen volgt: ...;
17. Wij hebben op exhaustieve en passende wijze in de toelichting van de geconsolideerde jaarrekening informatie betreffende de verbonden partijen (bestuurders, enz.) vermeld zoals bepaald in het boekhoudkundig referentiestelsel. Wij hebben u alle relevante inlichtingen en documentatie hieromtrent meegedeeld;
18. Wij hebben kennis van de wetgeving inzake de strijd tegen het witwassen van geld van 11 januari 1993 (en haar wijzigingen). Naar ons best vermogen, en voor de verrichtingen van de groep waarop deze wetgeving van toepassing is,
- a. Zijn alle transacties gedurende het boekjaar van betrouwbare normale zakelijke aard, in overeenstemming met het doel van de entiteiten van de groep;
  - b. Is er geen enkele handelstransactie in contant geld geweest tijdens de loop van het boekjaar of een onroerend goed transactie uitgevoerd onder voorwaarden die strijdig zijn met de van toepassing zijnde anti-witwaswetgeving;
  - c. Is er geen enkele transactie geweest waarbij gelden vanwege derde partijen getransfereerd werden over bankrekeningen van de entiteiten van de groep;
  - d. Is er geen enkele transactie geweest met entiteiten of personen geregistreerd in landen die door de internationale Financiële Actiegroep (FAG) of de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) worden gekwalificeerd als niet-coöperatief, behalve voor: ...;

- e. We niet hebben ingestemd met deelnemingen, kapitaalverhogingen en leningen afkomstig van of ten voordele van entiteiten geregistreerd in landen die door de fiscale administratie als andere belastingparadijzen/offshore landen worden beschouwd, behalve voor: ...;

19. Het geconsolideerd jaarverslag bevat de door het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen, met inbegrip van een adequate beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee het geconsolideerde geheel geconfronteerd wordt, de te verwachten evolutie ervan en de omstandigheden die een aanzienlijke invloed zou kunnen hebben op haar toekomstige ontwikkeling.

[20. eventuele bijkomende verklaringen ten behoeve van de controle volgens de bijzonderheden van de groep: activiteitssector, geschillen uit het verleden, enz.]

*(Gedelegeerd bestuurder)*

*(Algemeen directeur)*

*(Financieel directeur)*

*(Ander(e) relevant(e) persoon (of orgaan))*



### 5.3. EXEMPLE DE LETTRE D’AFFIRMATION – COMPTES ANNUELS D’UNE ASBL, AISBL OU FONDATION

DOCUMENT A REDIGER SUR ENTETE DE L’ASBL (AISBL OU FONDATION)

Cabinet de révision  
A l’attention de Madame/Monsieur ...  
Réviseur d’entreprises  
Adresse ...

....., le ..... 20XX

Madame/Monsieur le Commissaire,

Concerne : lettre d’affirmation

Cette lettre d’affirmation s’inscrit dans le cadre de votre contrôle des comptes annuels de notre association (fondation) pour l’exercice clôturé le 31 décembre 20XX visant principalement à exprimer une opinion sur la question de savoir si les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de notre association (fondation) pour l’exercice clôturé à cette date, et ce conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique. Pour mémoire le référentiel comptable auquel nous sommes soumis est constitué par l’article 17 (ou article 26octies pour les ASBL étrangères, ou article 37 pour les fondations, ou article 53 pour les AISBL) de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations et ses arrêtés royaux d’application (en particulier celui du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations).

La présente lettre a pour but de vous confirmer notre connaissance d’un ensemble d’éléments par rapport à ces comptes annuels et au fonctionnement de notre association (fondation). Le présent document est confidentiel et fait partie de vos documents de travail.

1. En vertu de la loi, nous sommes responsables de l’établissement et de la présentation sincère des comptes annuels, conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique. Sans préjudice d’aspects formels d’importance mineure, la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique. Les comptes annuels ont été dûment arrêtés par l’organe de gestion.
2. Nous reconnaissons notre responsabilité dans la conception et la mise en place du contrôle interne afin d’atteindre l’objectif de l’établissement d’une information financière donnant une image fidèle de notre patrimoine, de notre situation financière et de nos résultats. Le contrôle interne a également pour but de prévenir et de détecter les fraudes et les erreurs. Nous avons pris note que vous avez apprécié nos procédures de contrôle interne au regard des objectifs de votre propre mission.

3. Les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalies significatives. Nous sommes d'avis que l'incidence éventuelle d'anomalies non corrigées sur les comptes annuels, considérées individuellement ou dans leur globalité, n'est pas significative. [S'il ne peut être souscrit entièrement à cette déclaration, il convient de fournir une liste des anomalies qui pourraient être considérées comme significatives.]
4. Nous confirmons vous avoir communiqué les conclusions de l'échange de vue que notre conseil d'administration a eu au sujet du risque que les comptes annuels comportent des anomalies significatives provenant de fraudes.

TEXTE A CHOISIR :

5. a. Nous confirmons vous avoir signalé tous les *faits* ou *allégations* liés à des fraudes commises ou suspectées dans l'entité, dont nous avons eu connaissance et impliquant la direction, des employés ayant un rôle important dans le cadre du contrôle interne, ou d'autres personnes, dans la mesure où ces fraudes pourraient avoir un impact significatif sur les comptes annuels. Nous avons identifié les faits ou allégations suivants : ... (à détailler).
- b. Nous confirmons ne pas avoir connaissance de *faits* ou *allégations* liés à des fraudes commises ou suspectées dans l'entité et impliquant la direction, des employés ayant un rôle important dans le cadre du contrôle interne, ou d'autres personnes, et susceptibles d'avoir un impact significatif sur les comptes annuels.
6. Nous confirmons vous avoir communiqué tous les cas, avérés ou non avérés, de non respect des dispositions légales et réglementaires dont l'effet doit être pris en compte dans l'établissement des comptes annuels.
7. En matière d'évaluation en juste valeur, nous avons retenu des hypothèses raisonnables, en conformité avec notre référentiel comptable ; cela comprend les ajustements nécessaires en matière d'amortissements, provisions ou réductions de valeurs exceptionnels, suite à des circonstances particulières. Les évaluations retenues reflètent correctement nos intentions et notre capacité à réaliser notre objet social.

TEXTE A CHOISIR :

8. a. Les méthodes d'évaluation, les hypothèses qui sont à leur base, ainsi que la permanence de ces méthodes sont appropriées dans le contexte de notre référentiel comptable.
- b. Les méthodes d'évaluation, les hypothèses qui sont à leur base, ainsi que les modifications apportées à ces méthodes sont appropriées dans le contexte de notre référentiel comptable.

TEXTE A CHOISIR :

9. a. Votre contrôle légal ne porte pas sur un quelconque rapport de gestion ou d'activités. Nous vous confirmons toutefois que nous n'avons pas connaissance d'éléments survenus qui mettraient en cause la continuité de l'association (la fondation).
- b. Votre contrôle légal ne porte pas sur un quelconque rapport de gestion ou d'activités. Nous avons toutefois connaissance d'éléments susceptibles de mettre en cause la continuité des activités de l'association (la fondation), à savoir : ...
10. Nous n'avons pas connaissance d'éléments mettant en cause au niveau de notre association (fondation) :
- le respect de son objet, de son but social et de ses statuts en général ;
  - le respect de sa finalité non lucrative et de la loi du 27 juin 1921 en général ;
  - le respect de son statut fiscal aux impôts sur les revenus et à la TVA, à l'exception des éléments suivants : ...

97

TEXTE A CHOISIR :

11. a. Bien que la législation sur les associations et fondations ne couvre pas explicitement les conflits d'intérêt éventuels entre notre association (fondation) et ses membres, dirigeants ou administrateurs, nous vous confirmons n'avoir pas connaissance de la survenance d'un conflit d'intérêt entre notre association (fondation) et l'un de ses membres, dirigeants ou administrateurs.
- b. Bien que la législation sur les associations et fondations ne couvre pas explicitement les conflits d'intérêt éventuels entre notre association (fondation) et ses membres, dirigeants ou administrateurs, nous vous confirmons n'avoir pas connaissance de la survenance d'un conflit d'intérêt entre notre association (fondation) et l'un de ses membres, dirigeants ou administrateurs. En outre, dans le cadre des mesures préventives et de contrôle interne, nous avons mis en place la procédure suivante en matière de conflits d'intérêt potentiels : ...
- c. Bien que la législation sur les associations et fondations ne couvre pas les conflits d'intérêt éventuels entre notre association (fondation) et ses membres, dirigeants ou administrateurs, nous vous confirmons que nous avons eu connaissance des conflits d'intérêt suivants : ... Ces conflits ont été réglés de la manière suivante : ...
12. L'association (fondation) a pris toutes les mesures nécessaires, notamment en matière comptable, pour éviter toute double subsidiation de ses charges. Ces mesures sont : ..... (exemple : comptabilité analytique).
13. En matière d'investissements faisant l'objet de subventions, l'association (fondation) a acté des amortissements sur les biens ainsi acquis et a repris les subventions en subsides en capital, avec les amortissements adéquats [à l'exception des investissements suivants, pour lesquels elle a procédé comme indiqué ci-après : ...].

14. L'association (fondation) a pris toutes les mesures nécessaires pour contrôler les dépenses de ses partenaires auxquels elle attribue ou partage des subsides. Ces mesures sont : ...
15. L'association (la fondation) a apprécié le risque de devoir rembourser les subsides au pouvoir subsidiant, au cas où les dépenses faites s'avèreraient non éligibles au regard des règles imposées par ledit pouvoir subsidiant.

TEXTE A CHOISIR :

Soit : Les provisions nécessaires le cas échéant ont été actées en comptabilité pour couvrir ce risque.

Soit : Le risque n'étant pas mesurable, une mention en a été faite dans l'annexe aux comptes annuels.

Par ailleurs, nous vous confirmons, au mieux de nos connaissances et en toute bonne foi, que :

- a. Nous avons identifié tous les événements postérieurs à la date de clôture qui nécessiteraient un ajustement des comptes annuels ou une information à fournir dans ceux-ci, en conformité avec notre référentiel comptable ;
- b. Nous avons mis à votre disposition à votre demande l'ensemble de la comptabilité, des livres comptables, de la documentation y afférente, des procès-verbaux des assemblées générales et des réunions des organes de gestion, de direction et de supervision, ainsi que toute information pertinente au contrôle ;
- c. Nous vous avons communiqué tous les projets ou intentions susceptibles d'altérer de manière significative la valeur comptable des actifs et des passifs ou leur classification. Le cas échéant, des informations y relatives ont été fournies dans l'annexe des comptes annuels en conformité avec notre référentiel comptable ;
- d. Toutes les transactions ont été correctement enregistrées et, si nécessaire, ont fait l'objet d'une information appropriée fournie dans les comptes annuels. Nous y avons enregistré et le cas échéant, décrit tous les passifs, y compris les passifs éventuels ; les informations ont été fournies les concernant en conformité avec notre référentiel comptable. Sont concernés ici plus notamment les litiges et engagements financiers significatifs ;
- e. Notre association dispose d'un titre valable relatif à la propriété, l'usage ou le contrôle de tous les actifs repris dans les comptes annuels ; les informations ont été fournies quant aux sûretés réelles ou autres grevant ces actifs, en conformité avec notre référentiel comptable ;

f. TEXTE A CHOISIR :

Soit : Tous les éléments qui, selon notre référentiel comptable, nécessiteraient une correction des chiffres comparatifs de l'exercice précédent, ont été identifiés ;

Soit : Aucune correction des chiffres comparatifs de l'exercice précédent ne doit être apportée ;

- g. Nous confirmons l'exhaustivité des informations fournies concernant l'identification des entités liées, telles que définies par notre référentiel comptable ;
- h. Les informations fournies dans les comptes annuels relatives aux entités et/ou parties liées (administrateurs, etc.) sont conformes aux dispositions de notre référentiel comptable. Nous vous avons communiqué toutes les informations et la documentation pertinentes à leur sujet.

Pour terminer, nous vous confirmons que nous sommes informés de la loi du 11 janvier 1993 (et ses modifications) relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, concernant la lutte contre le blanchiment d'argent. Au regard de cette loi, nous vous confirmons en toute bonne foi et au mieux de nos connaissances, que :

- i. Toutes les transactions intervenues durant l'exercice sont régulières et cohérentes avec le but et l'objet de notre association (fondation), tels qu'ils figurent dans nos statuts ;
- ii. Au cours de l'exercice, il n'y a pas eu de transaction en espèces pour un montant dépassant le seuil légal de 15.000 EUR par transaction, ni de transaction immobilière dont le montant en espèces dépasse les 10 % du montant total de la transaction ou le seuil de 15.000 EUR, à l'exception des suivantes : ... ;
- iii. Il n'y a pas eu de transaction de transit de fonds de tiers par les comptes de l'association ;
- iv. Il n'y a pas eu de transaction avec des entités ou personnes enregistrées dans des pays qualifiés de non coopératifs par le Groupe d'action financière (GAFI) ou l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), à l'exception de : ... ;
- v. Il n'y a pas de participations, de souscriptions à des augmentations de capital ou de prêts à destination ou en provenance d'entités enregistrées dans les pays qualifiés par l'administration fiscale belge comme d'autres paradis fiscaux ou centres *offshore*.

Nous vous prions de croire, Madame/Monsieur le Commissaire, en l'expression de nos sentiments distingués.

(Signatures, noms et titres des personnes désignées par le conseil d'administration (ou organe d'administration et/ou de direction) pour la signature de la présente lettre, ainsi que des administrateurs délégués à la gestion journalière.)

(Signatures, noms et titres des personnes soit déléguées à la gestion journalière soit disposant d'un pouvoir de signature et/ou de représentation, et ne faisant partie du conseil d'administration (ou organe d'administration et/ou de direction) avec mention le cas échéant, en ce qui les concerne, des points sur lesquels elles ne peuvent s'engager vu la limite de leurs pouvoirs.)

### 5.3. VOORBEELD VAN BEVESTIGINGSBRIEF – JAARREKENING VAN EEN VZW, IVZW OF STICHTING

DOCUMENT OP TE STELLEN OP BRIEFHOOFD VAN DE VZW (IVZW OF STICHTING)

Bedrijfsrevisorenkantoor  
Ter attentie van mevrouw/de heer ...  
Bedrijfsrevisor  
Adres ...

....., .....20XX

Mevrouw/Mijnheer de Commissaris,

Betreft: bevestigingsbrief

Deze bevestigingsbrief wordt afgegeven in het kader van uw controle van de jaarrekening van onze vereniging (stichting) over het boekjaar afgesloten op 31 december 20XX die hoofdzakelijk gericht is op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over het getrouw beeld dat door de jaarrekening wordt gegeven van het vermogen, de financiële toestand en de resultaten van onze vereniging (stichting) voor het boekjaar dat op die datum wordt afgesloten, en dit in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Ter nadere informatie, het boekhoudkundig referentiestelsel waaraan wij zijn onderworpen bestaat uit artikel 17 (of artikel 26*octies* voor de buitenlandse vzw's, of artikel 37 voor de stichtingen, of artikel 53 voor de ivzw's) van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen en haar koninklijke uitvoeringsbesluiten (in het bijzonder het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen).

Onderhavige brief heeft ten doel u onze kennis te bevestigen van een geheel van elementen in verband met deze jaarrekening en met de werking van onze vereniging (stichting). Onderhavig document is vertrouwelijk en maakt deel uit van uw werkdocumenten.

1. Op grond van de wet zijn wij verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Onder voorbehoud van formele aspecten die van gering belang zijn, wordt de boekhouding gevoerd in overeenstemming met de in België van toepassing zijnde wet- en regelgeving. De jaarrekening werd volgens de regels vastgesteld door het bestuursorgaan.
2. Wij erkennen onze verantwoordelijkheid voor de opzet en implementatie van de interne controle gericht op het bereiken van de doelstelling van het opstellen van een financiële verslaggeving die een getrouw beeld geeft van ons vermogen, van

100

onze financiële toestand en van onze resultaten. De interne controle heeft eveneens ten doel fraude en gemaakte fouten te voorkomen en te ontdekken. Wij hebben er nota van genomen dat u onze interne controlewerkzaamheden in het licht van de doelstellingen van uw eigen opdracht hebt beoordeeld.

3. De jaarrekening omvat geen afwijkingen van materieel belang. Wij zijn van mening dat het eventueel effect op de jaarrekening van niet-gecorrigeerde afwijkingen, zowel individueel als gezamenlijk, niet van materieel belang is. [Indien deze verklaring niet integraal kan worden onderschreven, is het passend om een lijst van afwijkingen te verschaffen die als van materieel belang kunnen worden beschouwd.]
4. Wij bevestigen u te hebben ingelicht over de conclusies van de gedachtewisseling van onze raad van bestuur met betrekking tot het risico dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang ingevolge fraude omvat.

TEKST TE KIEZEN:

5. a. Wij bevestigen u alle *feiten of aantijgingen* te hebben gesignaleerd met betrekking tot fraude of vermoede fraude in de entiteit, waarvan wij kennis hebben gekregen en waarbij zijn betrokken de leiding, werknemers die een belangrijke rol vervullen in het kader van de interne controle of overige personen, voor zover deze fraude een effect van materieel belang op de jaarrekening zou kunnen hebben. Wij hebben volgende feiten of aantijgingen onderkend: ... (te specificeren).
- b. Wij bevestigen u dat wij geen kennis hebben van *feiten of aantijgingen* met betrekking tot fraude of vermoede fraude in de entiteit, waarbij zijn betrokken de leiding, werknemers die een belangrijke rol vervullen in het kader van de interne controle of overige personen, en die een effect van materieel belang op de jaarrekening zouden kunnen hebben.
6. Wij bevestigen u alle bestaande of mogelijke gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving te hebben gesignaleerd, waarvan het effect in overweging moet worden genomen bij het opstellen van de jaarrekening.
7. Met betrekking tot de waardering tegen reële waarde, hebben wij redelijke veronderstellingen gehanteerd, overeenkomstig ons boekhoudkundig referentiestelsel; dit omvat de aanpassingen die, tengevolge van bijzondere omstandigheden, op het gebied van uitzonderlijke afschrijvingen, voorzieningen of waardeverminderingen zijn vereist. De gehanteerde waarderingen zijn op passende wijze een weergave van onze voornemens en van de mogelijkheid om ons doel te verwezenlijken.

TEKST TE KIEZEN:

8. a. De waarderingsmethoden, de veronderstellingen die hieraan ten grondslag liggen en de consistentie in de toepassing van deze methoden zijn geschikt binnen ons boekhoudkundig referentiestelsel.
- b. De waarderingsmethoden, de veronderstellingen die hieraan ten grondslag liggen en de aan deze methoden aangebrachte wijzigingen zijn geschikt binnen ons boekhoudkundig referentiestelsel.

## TEKST TE KIEZEN:

9. a. Uw wettelijke controle heeft geen betrekking op een of ander jaar- of activiteitenverslag. Wij bevestigen u nochtans geen kennis te hebben van elementen die zich hebben voorgedaan en die de continuïteit van de vereniging (de stichting) in het gedrang zouden brengen.
- b. Uw wettelijke controle heeft geen betrekking op een of ander jaar- of activiteitenverslag. Wij hebben nochtans kennis van elementen die de continuïteit van de werkzaamheden van de vereniging (de stichting) in het gedrang kunnen brengen, met name ....
10. Wij hebben geen kennis van elementen die op het vlak van onze vereniging (stichting) een belemmering betekenen voor:
- de naleving van haar doel, haar sociaal oogmerk en haar statuten in het algemeen;
  - de naleving van haar niet-winstgevend oogmerk en de wet van 27 juni 1921 in het algemeen;
  - de naleving van haar fiscaal statuut inzake inkomstenbelastingen en BTW, met uitzondering van de volgende elementen: ...

## TEKST TE KIEZEN:

11. a. Hoewel de wetgeving inzake de verenigingen en stichtingen eventuele belangenconflicten tussen onze vereniging (stichting) en haar leden, leiding of bestuurders niet uitdrukkelijk dekt, bevestigen wij u geen kennis te hebben van een belangenconflict tussen onze vereniging (stichting) en één van haar leden, leiding of bestuurders.
- b. Hoewel de wetgeving inzake de verenigingen en stichtingen eventuele belangenconflicten tussen onze vereniging (stichting) en haar leden, leiding of bestuurders niet uitdrukkelijk dekt, bevestigen wij u geen kennis te hebben van enig belangenconflict tussen onze vereniging (stichting) en één van haar leden, leiding of bestuurders. Bovendien, in het kader van preventie en interne controle maatregelen, hebben we de volgende procedure inzake de mogelijke belangenconflicten geïmplementeerd: ...
- c. Hoewel de wetgeving inzake de verenigingen en stichtingen eventuele belangenconflicten tussen onze vereniging (stichting) en haar leden, leiding of bestuurders niet dekt, bevestigen wij u dat wij kennis hebben van de volgende belangenconflicten: ... Deze conflicten werden als volgt opgelost: ...
12. De vereniging (stichting) heeft alle nodige maatregelen getroffen, in het bijzonder op het gebied van de financiële verslaggeving, om elke dubbele subsidiëring van haar kosten te vermijden. Het betreft de volgende maatregelen: ... (voorbeeld: analytische boekhouding).
13. Inzake gesubsidieerde investeringen, heeft de vereniging (stichting) afschrijvingen op goederen die op deze manier werden verworven, geboekt en heeft zij de subsidies geboekt als kapitaalsubsidies, met de passende afschrijvingen [met uitzondering van de volgende investeringen waarvoor ze is overgaan zoals hierna aangeduid: ...]



14. De vereniging (stichting) heeft alle nodige controlemaatregelen getroffen met het oog op de controle van de uitgaven van haar partners aan wie zij subsidies toekent of waarmee zij subsidies deelt. Deze maatregelen zijn: ...
15. De vereniging (stichting) heeft het risico van terugbetaling van de subsidies aan de subsidiërende instantie ingeval de gemaakte uitgaven niet in aanmerking zouden blijken te komen, ingeschat, in het licht van de voorschriften opgelegd door voormelde subsidiërende instantie.

TEKST TE KIEZEN:

Hetzij: De nodige voorzieningen werden in voorkomend geval geboekt om dit risico te dekken.

Hetzij: Gelet op het niet meetbaar risico werd dit in de toelichting bij de jaarrekening vermeld.

Bovendien bevestigen wij naar beste weten en overtuiging dat:

- a. Wij alle gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die een aanpassing vereisen van de jaarrekening of van de daarin opgenomen toelichtingen, overeenkomstig ons boekhoudkundig referentiestelsel, hebben onderkend;
- b. Wij u, op uw verzoek, inzage hebben gegeven in de gehele boekhouding, de wettelijke boeken, de daaraan ten grondslag liggende documenten, de notulen van de algemene vergaderingen en van het bestuursorgaan, het directiecomité en het toezichthoudend orgaan en andere voor de controle relevante informatie;
- c. Wij u hebben ingelicht over alle voornemens of intenties die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de boekwaarde of de rubricering van activa en passiva, en dat, in voorkomend geval, de nodige inlichtingen werden verstrekt in de toelichting van de jaarrekening in overeenstemming met ons boekhoudkundig referentiestelsel;
- d. Alle transacties op een juiste wijze werden vastgelegd en, waar nodig, op adequate wijze in de jaarrekening werden toegelicht. Wij hebben alle verplichtingen, met inbegrip van de voorwaardelijke, verwerkt en, voor zover van toepassing, in de jaarrekening toegelicht in overeenstemming met ons boekhoudkundig referentiestelsel. Het betreft hier in het bijzonder de geschillen en de belangrijke financiële overeenkomsten;
- e. Onze vereniging beschikt over een geldige titel met betrekking tot de eigendom en het gebruik van of de controle over alle in de jaarrekening opgenomen activa en dat alle toelichtingen zijn verstrekt wat de zakelijke en andere zekerheden die deze activa belasten betreft, in overstemming met ons boekhoudkundig referentiestelsel;
- f. TEKST TE KIEZEN:

Hetzij: Alle elementen waarvoor ons boekhoudkundig referentiestelsel een correctie vereist van de in de jaarrekening opgenomen vergelijkende cijfers van het vorige boekjaar, werden onderkend;

Hetzij: Geen enkele correctie van de in de jaarrekening opgenomen vergelijkende cijfers van het vorige boekjaar dient te worden aangebracht;

- g. De verstrekte informatie met betrekking tot de identificatie van verbonden entiteiten, zoals bepaald in ons boekhoudkundig referentiestelsel, volledig is;
- h. De in de jaarrekening opgenomen toelichtingen inzake verbonden entiteiten en/of partijen (bestuurders, enz.) overeenstemmen met de vereisten van ons boekhoudkundig referentiestelsel. Wij hebben u alle relevante inlichtingen en documentatie hieromtrent meegedeeld.

Tot slot bevestigen wij, naar beste weten en overtuiging, dat wij op de hoogte zijn van de wet van 11 januari 1993 (en haar wijzigingen) tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, inzake de strijd tegen het witwassen van geld. Wat betreft deze wet, bevestigen wij, naar ons best vermogen, dat:

- i. Alle transacties gedurende het boekjaar wettig zijn en in overeenstemming met het oogmerk en het doel van onze vereniging (stichting), zoals opgenomen in onze statuten;
- ii. Er geen enkele handelstransactie is geweest tijdens de loop van het boekjaar waarvan het bedrag in contant geld de wettelijke drempel van 15.000 EUR per transactie overstijgt en dat er evenmin onroerend goed transactie is geweest tijdens de loop van het boekjaar waarvan het bedrag in contant geld 10 % van het totale bedrag of 15.000 EUR overstijgt, met uitzondering van de volgende ...;
- iii. Er geen enkele transactie is geweest waarbij gelden vanwege derde partijen getransfereerd werden over bankrekeningen van de vereniging;
- iv. Er geen enkele transactie is geweest met entiteiten of personen geregistreerd in landen die door de internationale Financiële Actiegroep (FAG) of de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) worden gekwalificeerd als niet-coöperatief, behalve voor: ...;
- v. Er geen deelnemingen, kapitaalverhogingen en leningen zijn met bestemming van of afkomstig van entiteiten geregistreerd in landen die door de Belgische fiscale administratie als andere belastingparadijzen of offshore landen.

Met de meeste hoogachting,

(Handtekeningen, namen en hoedanigheden van de personen aangewezen door de raad van bestuur (of het bestuursorgaan en/of de leiding) voor de ondertekening van onderhavige brief, evenals de bestuurders die met het dagelijks bestuur zijn belast.)

(Handtekeningen, namen en hoedanigheden van de personen die hetzij werden afgevaardigd voor het dagelijks bestuur, hetzij volmacht hebben om te ondertekenen en/of te vertegenwoordigen, en die geen deel uitmaken van de raad van bestuur (of het bestuursorgaan en/of de leiding), met vermelding, in voorkomend geval, van de punten waarover zij zich, wat hen betreft, niet kunnen verbinden gelet op de beperking van hun bevoegdheden.)

#### 5.4. NON-MARCHAND: PARTICULARITES SECTORIELLES

Le secteur non marchand, qui est soumis à de nombreuses législations particulières, requiert souvent des adaptations sectorielles importantes du « modèle » proposé à la section précédente.

Ainsi, pour les ASBL organisatrices d'enseignement, les points 12 et 14 du « modèle » pour les ASBL pourront généralement être omis. Le point 13 sera le cas échéant adapté d'office par le commissaire dans le projet de lettre d'affirmation, si les règles d'évaluation de l'ASBL retiennent l'application de l'article 7, 6°, de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 (non-amortissement de certaines immobilisations corporelles à fonctionnalité constante). Quant aux signataires de la lettre d'affirmation, ils comprendront généralement les directeurs des établissements scolaires, à tout le moins au titre de personnes déléguées à la gestion journalière ou disposant d'un pouvoir de signature et/ou de représentation, avec mention le cas échéant des points de la lettre d'affirmation sur lesquels ils ne peuvent s'engager, vu les limites de leurs pouvoirs.

Autre exemple : pour les mutualités, il s'agira d'adapter le modèle aux particularités du statut juridique. Le référentiel comptable sera constitué par les arrêtés royaux pris en exécution de la loi du 6 août 1990 relative aux mutualités et aux unions nationales de mutualités, tels qu'interprétés par les circulaires de l'Office de Contrôle des Mutualités. Deux lettres d'affirmation devront par ailleurs être requises, l'une relative aux comptes de l'assurance obligatoire et l'autre relative aux comptes de l'assurance libre et complémentaire. La déclaration sur les informations relatives aux entités liées devra s'étendre à toutes les entités avec lesquelles il existe un accord de collaboration. Des déclarations seront également demandées quant au respect des incompatibilités légales (art. 20, § 2 et § 3, et 23, al. 3, de la loi du 6 août 1990), des règles de bonne gouvernance édictées par l'union nationale de mutualités correspondante, ainsi que de l'interdiction légale de faire appel à certains intermédiaires (art. 43<sup>ter</sup> de la loi du 6 août 1990). De même, une déclaration sera demandée en ce qui concerne les informations à fournir, en matière de fonctionnement des différents services et d'exécution des accords de collaboration (art. 17, § 1<sup>er</sup>, 1° et 5°, et 43, § 4, de la loi du 6 août 1990). On demandera aussi de confirmer l'utilisation exclusive des personnes reprises au registre du personnel, ou la correcte refacturation de leur coût à l'entité qui bénéficierait de leurs services. Une déclaration visera le mode de calcul et les paramètres de constitution du fonds de réserve de l'assurance libre et complémentaire.

Le site de la Fondation ICCI ([www.icci.be](http://www.icci.be)) reprend quelques exemples complémentaires de lettres d'affirmation largement utilisées par les réviseurs d'entreprises dans des secteurs particuliers, notamment les pouvoirs organisateurs d'enseignement et les mutualités.

#### 5.4. NON-PROFITSECTOR: SECTORALE BIJZONDERHEDEN

De non-profitsector, onderworpen aan talrijke bijzondere wetgevingen, vereist vaak belangrijke sectorale aanpassingen van het in voorgaande afdeling voorgestelde model.

Derhalve zullen in het kader van de vzw inrichtende onderwijsmachten, punten 12 en 14 van het “model” voor de vzw meestal kunnen worden weggelaten. De commissaris zal ambtshalve, in voorkomend geval, punt 13 aanpassen in het ontwerp van bevestigingsbrief, indien de waarderingsregels van de vzw de toepassing van artikel 7, 6° van het koninklijk besluit van 19 december 2003 weerhouden (niet-afschrijving van een aantal materiële vaste activa met onveranderlijke functionaliteit). Tot de ondertekenaars van de bevestigingsbrief zullen meestal de directeurs van onderwijsinrichtingen behoren, op zijn minst in de hoedanigheid van personen die werden afgevaardigd voor het dagelijks bestuur of volmacht hebben om te ondertekenen en/of te vertegenwoordigen, met vermelding, in voorkomend geval, van de punten van de bevestigingsbrief waarover zij zich, wat hen betreft, niet kunnen verbinden gelet op de beperking van hun bevoegdheden.

Ander voorbeeld: voor de ziekenfondsen zal het model dienen te worden aangepast aan de bijzonderheden van het juridisch statuut. Het boekhoudkundig referentiestelsel zal bestaan uit de koninklijke besluiten genomen in uitvoering van de wet van 6 augustus 1990 betreffende de ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, zoals geïnterpreteerd door de omzendbrieven van de Controledienst voor de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen. Twee bevestigingsbrieven zullen overigens dienen te worden vereist, één met betrekking tot de rekeningen van de verplichte verzekering en de andere met betrekking tot de rekeningen van de vrije en aanvullende verzekering. De bevestiging over de inlichtingen met betrekking tot de verbonden partijen zal dienen te worden uitgebreid tot alle entiteiten waarmee een samenwerkingsakkoord bestaat. Er zullen ook bevestigingen worden gevraagd met betrekking tot het naleven van wettelijke onverenigbaarheden (art. 20, § 2 en § 3, en 23, derde lid van de wet van 6 augustus 1990) en van de regels van deugdelijk bestuur voorgeschreven door de overeenstemmende landsbond van ziekenfondsen, evenals met betrekking tot het wettelijk verbod om een beroep te doen op bepaalde tussenpersonen (art. 43<sup>ter</sup> van de wet van 6 augustus 1990). Zo zal ook een bevestiging worden gevraagd met betrekking tot de te verstrekken inlichtingen inzake de werking van de verschillende diensten en de uitvoering van de samenwerkingsakkoorden (art. 17, § 1, 1° en 5°, en 43, § 4 van de wet van 6 augustus 1990). Er zal ook een bevestiging worden gevraagd van het exclusieve gebruik van de in het personeelsregister vermelde personen of van de correcte doorfacturering van hun kostprijs aan de entiteit die van hun diensten zou genieten. Een bevestiging zal betrekking hebben op de berekeningswijze en de parameters inzake de vorming van het reservefonds van de vrije en aanvullende verzekering.

De website van de Stichting ICCI ([www.icci.be](http://www.icci.be)) herneemt een aantal bijkomende voorbeelden van bevestigingsbrieven die op brede schaal worden gebruikt door de bedrijfsrevisoren in bijzondere sectoren, meer bepaald de inrichtende onderwijsmachten en de ziekenfondsen.

# **DEEL 2 BIJLAGEN**

## **PARTIE 2 ANNEXES**

1. International Standard on Auditing 580 (Revised and Redrafted) Written Representations (April 2008)	111
Basis for Conclusions (April 2008)	125
2. Controlnorm “Bevestigingen van de leiding van de entiteit”	139
2. Norme de révision « Les déclarations de la direction »	148



## **BIJLAGE 1**

### **ANNEXE 1**

**International Standard on Auditing 580  
(Revised and Redrafted)  
Written Representations (April 2008)**

**Basis for Conclusions (April 2008)**





**INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 580**  
**(REVISED AND REDRAFTED)**  
**WRITTEN REPRESENTATIONS**  
(Effective for audits of financial statements for periods  
beginning on or after December 15, 2009)  
**CONTENTS**

	Paragraph
<b>Introduction</b>	
Scope of this ISA	1-2
Written Representations as Audit Evidence	3-4
Effective Date	5
<b>Objectives</b>	6
<b>Definitions</b>	7-8
<b>Requirements</b>	
Management from whom Written Representations Requested	9
Written Representations about Management’s Responsibilities	10-12
Other Written Representations	13
Date of and Period(s) Covered by Written Representations	14
Form of Written Representations	15
Doubt as to the Reliability of Written Representations and Requested Written Representations Not Provided	16-20
<b>Application and Other Explanatory Material</b>	
Written Representations as Audit Evidence	A1
Premise, relating to Management’s Responsibilities, on which an Audit is Conducted	A2-A3
Management from whom Written Representations Requested	A4-A8
Written Representations about Management’s Responsibilities	A9-A11
Other Written Representations	A12-A15
Communicating a Threshold Amount	A16
Date of and Period(s) Covered by Written Representations	A17-A20
Form of Written Representations	A21-A23
Communication with Those Charged with Governance	A24
Doubt as to the Reliability of Written Representations and Requested Written Representations Not Provided	A25-A29
Appendix 1: List of ISAs Containing Requirements for Written Representations	
Appendix 2: Illustrative Representation Letter	

International Standard on Auditing (ISA) 580 (Revised and Redrafted), “Written Representations” should be read in conjunction with [proposed] ISA 200 (Revised and Redrafted), “Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.”

Copyright © April 2008 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar.

## INTRODUCTION

### Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibility to obtain written representations from management and, where appropriate, those charged with governance.
2. Appendix 1 lists other ISAs containing subject-matter specific requirements for written representations. The specific requirements for written representations of other ISAs do not limit the application of this ISA.

### Written Representations as Audit Evidence

3. Audit evidence is all the information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the audit opinion is based <sup>(1)</sup>. Written representations are necessary information that the auditor requires in connection with the audit of the entity's financial statements. Accordingly, similar to responses to inquiries, written representations are audit evidence. (Ref: Para. A1)

4. Although written representations provide necessary audit evidence, they do not provide sufficient appropriate audit evidence on their own about any of the matters with which they deal. Furthermore, the fact that management has provided reliable written representations does not affect the nature or extent of other audit evidence that the auditor obtains about the fulfillment of management's responsibilities, or about specific assertions.

### Effective Date

5. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009.

### Objectives

6. The objectives of the auditor are:
  - (a) To obtain written representations from management that management believes that it has fulfilled the fundamental responsibilities that constitute the premise on which an audit is conducted; (Ref: Para. A2-A3)
  - (b) To support other audit evidence relevant to the financial statements or specific assertions in the financial statements by means of written representations if determined necessary by the auditor or required by other ISAs; and
  - (c) To respond appropriately to written representations provided by management or if management does not provide the written representations requested by the auditor.

### Definitions

7. For purposes of the ISAs, the following term has the meaning attributed below:

Written representation – A written statement by management provided to the auditor to confirm certain matters or to support other audit evidence. Written representations

<sup>(1)</sup> [Proposed] ISA 500 (Redrafted), "Considering the Relevance and Reliability of Audit Evidence," paragraph [3].

in this context do not include financial statements, the assertions therein, or supporting books and records.

8. For purposes of this ISA, references to “management” should be read as “management and, where appropriate, those charged with governance.” Furthermore, in the case of a fair presentation framework, management is responsible for the preparation and *fair* presentation of the financial statements in accordance with the financial reporting framework; or the preparation of financial statements *that give a true and fair view* in accordance with the financial reporting framework.

## Requirements

### Management from whom Written Representations Requested

9. The auditor shall request written representations from management with appropriate responsibilities for the financial statements and knowledge of the matters concerned. (Ref: Para. A4-A8)

### Written Representations about Management’s Responsibilities

#### *Preparation and Presentation of the Financial Statements*

10. The auditor shall request management to provide a written representation that it has fulfilled its responsibility for the preparation and presentation of the financial statements as set out in the terms of the audit engagement<sup>(2)</sup> and, in particular, whether the financial statements are prepared and presented in accordance with the applicable financial reporting framework. (Ref: Para. A9-A11, A16, A24)

#### *Information Provided to the Auditor*

11. The auditor shall request management to provide a written representation that it has provided the auditor with all relevant information agreed in the terms of the audit engagement<sup>(3)</sup>, and that all transactions have been recorded and are reflected in the financial statements. (Ref: Para. A9-A11, A16, A24)

#### *Description of Management’s Responsibilities in the Written Representations*

12. Management’s responsibilities shall be described in the written representations required by paragraphs 10 and 11 in the manner in which these responsibilities are described in the terms of the audit engagement. (Ref: Para. A3)

### Other Written Representations

13. Other ISAs require the auditor to request written representations. If, in addition to such required representations, the auditor determines that it is necessary to obtain one or more written representations to support other audit evidence relevant to the financial statements or one or more specific assertions in the financial statements, the auditor shall request such other written representations. (Ref: Para. A12-A15, A16, A24)

<sup>(2)</sup> [Proposed] ISA 210, “Agreeing the Terms of Audit Engagements,” paragraph [4(b)(i)].

<sup>(3)</sup> [Proposed] ISA 210, paragraph [4(b)(ii)].

## Date of and Period(s) Covered by Written Representations

14. The date of the written representations shall be as near as practicable to, but not after, the date of the auditor's report on the financial statements. The written representations shall be for all financial statements and period(s) referred to in the auditor's report. (Ref: Para. A17-A20)

## Form of Written Representations

15. The written representations shall be in the form of a representation letter addressed to the auditor. If law or regulation requires management to make written public statements about its responsibilities, and the auditor determines that such statements provide some or all of the representations required by paragraphs 10 or 11, the relevant matters covered by such statements need not be included in the representation letter. (Ref: Para. A21-A23)

## Doubt as to the Reliability of Written Representations and Requested Written Representations Not Provided

### *Doubt as to the Reliability of Written Representations*

16. If the auditor has concerns about the competence, integrity, ethical values or diligence of management, or about its commitment to or enforcement of these, the auditor shall determine the effect that such concerns may have on the reliability of representations (oral or written) and audit evidence in general. (Ref: Para. A26-A27)

17. In particular, if written representations are inconsistent with other audit evidence, the auditor shall perform audit procedures to attempt to resolve the matter. If the matter remains unresolved, the auditor shall reconsider the assessment of the competence, integrity, ethical values or diligence of management, or of its commitment to or enforcement of these, and shall determine the effect that this may have on the reliability of representations (oral or written) and audit evidence in general. (Ref: Para. A25)

18. If the auditor concludes that the written representations are not reliable, the auditor shall take appropriate actions, including determining the possible effect on the opinion in the auditor's report in accordance with [proposed] ISA 705 (Revised and Redrafted),<sup>(4)</sup> having regard to the requirement in paragraph 20 of this ISA.

### *Requested Written Representations Not Provided*

19. If management does not provide one or more of the requested written representations, the auditor shall:

- (a) Discuss the matter with management;
- (b) Reevaluate the integrity of management and evaluate the effect that this may have on the reliability of representations (oral or written) and audit evidence in general; and

<sup>(4)</sup> [Proposed] ISA 705 (Revised and Redrafted), "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report."

- (c) Take appropriate actions, including determining the possible effect on the opinion in the auditor's report in accordance with [proposed] ISA 705 (Revised and Redrafted), having regard to the requirement in paragraph 20 of this ISA.

#### *Written Representations about Management's Responsibilities*

20. The auditor shall disclaim an opinion on the financial statements in accordance with [proposed] ISA 705 (Revised and Redrafted) if: (Ref: Para. A28-A29)

- (a) The auditor concludes that there is sufficient doubt about the integrity of management such that the written representations required by paragraphs 10 and 11 are not reliable; or
- (b) Management does not provide the written representations required by paragraphs 10 and 11.

\*\*\*

### **Application and Other Explanatory Material**

#### **Written Representations as Audit Evidence (Ref: Para. 3)**

A1. Written representations are an important source of audit evidence. If management modifies or does not provide the requested written representations, it may alert the auditor to the possibility that one or more significant issues may exist. Further, a request for written, rather than oral, representations in many cases may prompt management to consider such matters more rigorously, thereby enhancing the quality of the representations.

#### **Premise, relating to Management's Responsibilities, on which an Audit is Conducted**

(Ref: Para. 6(a), 12)

A2. Law or regulation may establish management's responsibilities in relation to financial reporting. However, the extent of these responsibilities, or the way in which they are described, may differ across jurisdictions. Despite these differences, an audit in accordance with ISAs is conducted on the premise that management has responsibility:

- (a) For the preparation and presentation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and
- (b) To provide the auditor with:
  - (i) All information, such as records and documentation, and other matters that are relevant to the preparation and presentation of the financial statements;
  - (ii) Any additional information that the auditor may request from management; and

- (iii) Unrestricted access to those within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence<sup>(5)</sup>.

A3. [Proposed] ISA 210 (Redrafted) requires the auditor to obtain the agreement of management that it acknowledges and understands those responsibilities as a precondition for accepting the audit engagement<sup>(6)</sup>. If management's responsibilities prescribed by law or regulation are equivalent in effect to those described in paragraph A2, the auditor may use the wording of the law or regulation to describe them in the terms of the audit engagement<sup>(7)</sup>.

#### **Management from whom Written Representations Requested (Ref: Para. 9)**

A4. Written representations are requested from those responsible for the preparation and presentation of the financial statements. Those individuals may vary depending on the governance structure of the entity, and relevant law or regulation; however, management (rather than those charged with governance) is often the responsible party. Written representations may therefore be requested from the entity's chief executive officer and chief financial officer, or other equivalent persons in entities that do not use such titles. In some circumstances, however, other parties, such as those charged with governance, are also responsible for the preparation and presentation of the financial statements.

A5. Due to its responsibility for the preparation and presentation of the financial statements, and its responsibilities for the conduct of the entity's business, management would be expected to have sufficient knowledge of the process followed by the entity in preparing and presenting the financial statements and the assertions therein on which to base the written representations.

A6. In some cases, however, management may decide to make inquiries of others who participate in preparing and presenting the financial statements and assertions therein, including individuals who have specialized knowledge relating to the matters about which written representations are requested. Such individuals may include:

- An actuary responsible for actuarially determined accounting measurements.
- Staff engineers who may have responsibility for and specialized knowledge about environmental liability measurements.
- Internal counsel who may provide information essential to provisions for legal claims.

A7. In some cases, management may include in the written representations qualifying language to the effect that representations are made to the best of its knowledge and belief. It is reasonable for the auditor to accept such wording if the auditor is satisfied that the representations are being made by those with appropriate responsibilities and knowledge of the matters included in the representations.

A8. To reinforce the need for management to make informed representations, the auditor may request that management include in the written representations confirmation that it has made such inquiries as it considered appropriate to place it in the position to be able to make the requested written representations. It is not expected that such inquiries would usually require a formal internal process beyond those already established by the entity.

<sup>(5)</sup> [Proposed] ISA 200 (Revised and Redrafted), "Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing," paragraph [8].

<sup>(6)</sup> [Proposed] ISA 210 (Redrafted), paragraph [4(b)].

<sup>(7)</sup> [Proposed] ISA 210 (Redrafted), paragraph [11].

## **Written Representations about Management's Responsibilities** (Ref: Para. 10-11)

A9. Audit evidence obtained during the audit that management is fulfilling the responsibilities that it agreed to in the terms of the audit engagement is not sufficient without obtaining confirmation from management that it believes that it has fulfilled those responsibilities. This is because the auditor is not able to judge solely on other audit evidence whether management has prepared and presented the financial statements and provided information to the auditor on the basis of the agreed acknowledgement and understanding of its responsibilities. For example, the auditor could not conclude that management has provided the auditor with the information described in paragraph A2(b) without asking it whether, and receiving confirmation that, such information has been provided.

A10. The written representations required by paragraphs 10 and 11 draw on the agreed acknowledgement and understanding of management of its responsibilities in the terms of the audit engagement by requesting confirmation that it has fulfilled them. The auditor may also ask management to reconfirm its acknowledgement and understanding of those responsibilities in written representations. This is common in certain jurisdictions, but in any event may be particularly appropriate when:

- Those who signed the terms of the audit engagement on behalf of the entity no longer have the relevant responsibilities;
- The terms of the audit engagement were prepared in a previous year;
- There is any indication that management misunderstands those responsibilities; or
- Changes in circumstances make it appropriate to do so.

Consistent with the requirement of [proposed] ISA 210 (Redrafted) <sup>(8)</sup>, such reconfirmation of management's acknowledgement and understanding of its responsibilities is not made subject to the best of management's knowledge and belief (as discussed in paragraph A7 of this ISA).

### *Considerations Specific to Public Sector Entities*

A11. The mandates for audits of the financial statements of public sector entities may be broader than those of other entities. As a result, the premise, relating to management's responsibilities, on which an audit of the financial statements of a public sector entity is conducted may give rise to additional written representations. These may include written representations confirming that transactions and events have been carried out in accordance with legislation or proper authority.

## **Other Written Representations** (Ref: Para. 13)

### *Additional Written Representations about the Financial Statements*

A12. In addition to the written representation required by paragraph 10, the auditor may consider it necessary to request other written representations about the financial statements. Such written representations may supplement, but do not form part of,

<sup>(8)</sup> [Proposed] ISA 210 (Redrafted), paragraph [4(b)].

the written representation required by paragraph 10. They may include representations about the following:

- Whether the selection and application of accounting policies are appropriate; and
- Whether matters such as the following, where relevant under the applicable financial reporting framework, have been recognized, measured, presented or disclosed in accordance with that framework:
  - o Plans or intentions that may affect the carrying value or classification of assets and liabilities;
  - o Liabilities, both actual and contingent;
  - o Title to, or control over, assets, the liens or encumbrances on assets, and assets pledged as collateral; and
  - o Aspects of laws, regulations and contractual agreements that may affect the financial statements, including non-compliance.

#### *Additional Written Representations about Information Provided to the Auditor*

A13. In addition to the written representation required by paragraph 11, the auditor may consider it necessary to request management to provide a written representation that it has communicated to the auditor all deficiencies in internal control of which management is aware.

#### *Written Representations about Specific Assertions*

A14. When obtaining evidence about, or evaluating, judgments and intentions, the auditor may consider one or more of the following:

- The entity's past history in carrying out its stated intentions.
- The entity's reasons for choosing a particular course of action.
- The entity's ability to pursue a specific course of action.
- The existence or lack of any other information that might have been obtained during the course of the audit that may be inconsistent with management's judgment or intent.

A15. In addition, the auditor may consider it necessary to request management to provide written representations about specific assertions in the financial statements; in particular, to support an understanding that the auditor has obtained from other audit evidence of management's judgment or intent in relation to, or the completeness of, a specific assertion. For example, if the intent of management is important to the valuation basis for investments, it may not be possible to obtain sufficient appropriate audit evidence without a written representation from management about its intentions. Although such written representations provide necessary audit evidence, they do not provide sufficient appropriate audit evidence on their own for that assertion.

#### **Communicating a Threshold Amount** (Ref: Para. 10-11, 13)

A16. [Proposed] ISA 450 (Revised and Redrafted) requires the auditor to accumulate misstatements identified during the audit, other than those that are clearly trivial <sup>(9)</sup>.

<sup>(9)</sup> [Proposed] ISA 450 (Revised and Redrafted), "Evaluation of Misstatements Identified during the Audit," paragraph [5].



The auditor may determine a threshold above which misstatements cannot be regarded as clearly trivial. In the same way, the auditor may consider communicating to management a threshold for purposes of the requested written representations.

### **Date of and Period(s) Covered by Written Representations (Ref: Para. 14)**

A17. Because written representations are necessary audit evidence, the auditor's opinion cannot be expressed, and the auditor's report cannot be dated, before the date of the written representations. Furthermore, because the auditor is concerned with events occurring up to the date of the auditor's report that may require adjustment to or disclosure in the financial statements, the written representations are dated as near as practicable to, but not after, the date of the auditor's report on the financial statements.

A18. In some circumstances it may be appropriate for the auditor to obtain a written representation about a specific assertion in the financial statements during the course of the audit. Where this is the case, it may be necessary to request an updated written representation.

A19. The written representations are for all periods referred to in the auditor's report because management needs to reaffirm that the written representations it previously made with respect to the prior periods remain appropriate. The auditor and management may agree to a form of written representation that updates written representations relating to the prior periods by addressing whether there are any changes to such written representations and, if so, what they are.

A20. Situations may arise where current management were not present during all periods referred to in the auditor's report. Such persons may assert that they are not in a position to provide some or all of the written representations because they were not in place during the period. This fact, however, does not diminish such persons' responsibilities for the financial statements as a whole. Accordingly, the requirement for the auditor to request from them written representations that cover the whole of the relevant period(s) still applies.

### **Form of Written Representations (Ref: Para. 15)**

A21. Written representations are required to be included in a representation letter addressed to the auditor. In some jurisdictions, however, management may be required by law or regulation to make a written public statement about its responsibilities. Although such statement is a representation to the users of the financial statements, or to relevant authorities, the auditor may determine that it is an appropriate form of written representation in respect of some or all of the representations required by paragraph 10 or 11. Consequently, the relevant matters covered by such statement need not be included in the representation letter. Factors that may affect the auditor's determination include:

- Whether the statement includes confirmation of the fulfillment of responsibilities that are equivalent to some or all of those set out in the terms of the audit engagement.
- Whether the statement has been given or approved by those from whom the auditor requests the relevant written representations.

- Whether a copy of the statement is provided to the auditor as near as practicable to, but not after, the date of the auditor's report on the financial statements (see paragraph 14).

A22. A formal statement of compliance with law or regulation, or of approval of the financial statements, would not contain sufficient information for the auditor to be satisfied that all necessary representations have been consciously made. The expression of management's responsibilities in law or regulation is also not a substitute for the requested written representations.

A23. Appendix 2 provides an illustrative example of a representation letter.

### **Communication with Those Charged with Governance** (Ref: Para. 10-11, 13)

A24. ISA 260 (Revised and Redrafted) requires the auditor to communicate with those charged with governance the written representations which the auditor has requested from management <sup>(10)</sup>.

### **Doubt as to the Reliability of Written Representations and Requested Written Representations Not Provided**

*Doubt as to the Reliability of Written Representations* (Ref: Para. 16-17)

A25. In the case of identified inconsistencies between one or more written representations and audit evidence obtained from another source, the auditor may consider whether the risk assessment remains appropriate and, if not, revise the risk assessment and determine the nature, timing and extent of further audit procedures to respond to the assessed risks.

A26. Concerns about the competence, integrity, ethical values or diligence of management, or about its commitment to or enforcement of these, may cause the auditor to conclude that the risk of management misrepresentation in the financial statements is such that an audit cannot be conducted. In such a case, the auditor may consider, where possible, withdrawing from the engagement, unless those charged with governance put in place appropriate corrective measures. Such measures, however, may not be sufficient to enable the auditor to issue an unmodified audit opinion.

A27. ISA 230 (Redrafted) requires the auditor to document significant matters arising during the audit, the conclusions reached thereon, and significant professional judgments made in reaching those conclusions <sup>(11)</sup>. The auditor may have identified significant issues relating to the competence, integrity, ethical values or diligence of management, or about its commitment to or enforcement of these, but concluded that the written representations are nevertheless reliable. In such a case, this significant matter is documented in accordance with ISA 230 (Redrafted).

*Written Representations about Management's Responsibilities* (Ref: Para. 20)

A28. As explained in paragraph A9, the auditor is not able to judge solely on other audit evidence whether management has prepared and presented the financial statements and provided information to the auditor on the basis of the agreed

<sup>(10)</sup> ISA 260 (Revised and Redrafted), "Communication with Those Charged with Governance," paragraph 12(c)(iii).

<sup>(11)</sup> ISA 230 (Redrafted), "Audit Documentation," paragraphs 8(c) and 10.

acknowledgement and understanding of its responsibilities. Therefore, if, as described in paragraph 20(a), the auditor concludes that the written representations about these matters are unreliable, or if management does not provide those written representations, the auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence. The possible effects on the financial statements of such inability are not confined to specific elements, accounts or items of the financial statements and are hence pervasive. [Proposed] ISA 705 (Revised and Redrafted) requires the auditor to disclaim an opinion on the financial statements in such circumstances <sup>(12)</sup>.

A29. A written representation that has been modified from that requested by the auditor does not necessarily mean that management did not provide the written representation. However, the underlying reason for such modification may affect the opinion in the auditor's report. For example:

- The written representation about management's fulfillment of its responsibility for the preparation and presentation of the financial statements may state that management believes that, except for material non-compliance with a particular requirement of the applicable financial reporting framework, the financial statements are prepared and presented in accordance with that framework. The requirement in paragraph 20 does not apply because the auditor concluded that management has provided reliable written representations. However, the auditor is required to consider the effect of the non-compliance on the opinion in the auditor's report in accordance with [proposed] ISA 705 (Revised and Redrafted).
- The written representation about the responsibility of management to provide the auditor with all relevant information agreed in the terms of the audit engagement may state that management believes that, except for information destroyed in a fire, it has provided the auditor with such information. The requirement in paragraph 20 does not apply because the auditor concluded that management has provided reliable written representations. However, the auditor is required to consider the effects of the pervasiveness of the information destroyed in the fire on the financial statements and the effect thereof on the opinion in the auditor's report in accordance with [proposed] ISA 705 (Revised and Redrafted).

<sup>(12)</sup> [Proposed] ISA 705 (Revised and Redrafted), paragraph [12].

## List of ISAs Containing Requirements for Written Representations

This appendix identifies paragraphs in other ISAs as at December 31, 2007 that require subject- matter specific written representations. The list is not a substitute for considering the requirements and related application and other explanatory material in ISAs.

ISA 240 (Redrafted), “The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements” – paragraph 39

ISA 250 (Redrafted), “The Auditor’s Responsibilities Relating to Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements” – paragraph 16<sup>(13)</sup>  
[Proposed] ISA 450 (Revised and Redrafted), “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit” – paragraph [16]

ISA 540 (Revised and Redrafted), “Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures” – paragraph 22

ISA 550 (Revised and Redrafted), “Related Parties” – paragraph 26<sup>(14)</sup>

ISA 560 (Redrafted), “Subsequent Events” – paragraph 9

ISA 570 (Redrafted), “Going Concern” – paragraph 16(e)<sup>(15)</sup>

122

<sup>(13)</sup> [ISA 250 (Redrafted), which was approved by the IAASB in March 2008, will be published when the Public Interest Oversight Board has confirmed that the IAASB has followed due process in its development. In the interim, the text of the ISA will be available from <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-Resource.php?MID=0141&type=Updated+Agenda>.]

<sup>(14)</sup> [ISA 550 (Revised and Redrafted), which was approved by the IAASB in March 2008, will be published when the Public Interest Oversight Board has confirmed that the IAASB has followed due process in its development. In the interim, the text of the ISA will be available from <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-Resource.php?MID=0141&type=Updated+Agenda>.]

<sup>(15)</sup> [ISA 570 (Redrafted), which was approved by the IAASB in March 2008, will be published when the Public Interest Oversight Board has confirmed that the IAASB has followed due process in its development. In the interim, the text of the ISA will be available from <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-Resource.php?MID=0141&type=Updated+Agenda>.]

## **Illustrative Representation Letter**

The following illustrative letter includes written representations that are required by this and other ISAs in effect as at December 31, 2007. It is assumed in this illustration that the applicable financial reporting framework is International Financial Reporting Standards; the requirement of ISA 570 (Redrafted)<sup>(16)</sup> to obtain a written representation is not relevant; and that there are no exceptions to the requested written representations. If there were exceptions, the representations would need to be modified to reflect the exceptions.

(Entity Letterhead)

(To Auditor) (Date)

This representation letter is provided in connection with your audit of the financial statements of ABC Company for the year ended December 31, 20XX<sup>(17)</sup> for the purpose of expressing an opinion as to whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, (or *give a true and fair view*) in accordance with International Financial Reporting Standards.

We confirm that (*to the best of our knowledge and belief, having made such inquiries as we considered necessary for the purpose of appropriately informing ourselves*):

### *Financial Statements*

- We have fulfilled our responsibilities for the preparation and presentation of the financial statements as set out in the terms of the audit engagement dated [insert date] and, in particular, the financial statements are fairly presented (or *give a true and fair view*) in accordance with International Financial Reporting Standards.
- Significant assumptions used by us in making accounting estimates, including those measured at fair value, are reasonable. (ISA 540 (Revised and Redrafted))
- Related party relationships and transactions have been appropriately accounted for and disclosed in accordance with the requirements of International Financial Reporting Standards. (ISA 550 (Revised and Redrafted)<sup>(18)</sup>)
- All events subsequent to the date of the financial statements and for which International Financial Reporting Standards require adjustment or disclosure have been adjusted or disclosed. (ISA 560 (Redrafted))
- The effects of uncorrected misstatements are immaterial, both individually and in the aggregate, to the financial statements as a whole. A list of the uncorrected misstatements is attached to the representation letter. ([Proposed] ISA 450 (Revised and Redrafted))

<sup>(16)</sup> ISA 570 (Redrafted), “Going Concern.” [See footnote 15.]

<sup>(17)</sup> Where the auditor reports on more than one period, the auditor adjusts the date so that the letter pertains to all periods covered by the auditor’s report.

<sup>(18)</sup> [See footnote 14.]

- [Any other matters that the auditor may consider appropriate (see paragraph A12 of this ISA).]

### *Information Provided*

- We have provided you with:
  - o All information, such as records and documentation, and other matters that are relevant to the preparation and presentation of the financial statements;
  - o Additional information that you have requested from us; and
  - o Unrestricted access to those within the entity.
- All transactions have been recorded in the accounting records and are reflected in the financial statements.
- We have disclosed to you the results of our assessment of the risk that the financial statements may be materially misstated as a result of fraud. (ISA 240 (Redrafted))
- We have disclosed to you all information in relation to fraud or suspected fraud that we are aware of and that affects the entity and involves:
  - o Management;
  - o Employees who have significant roles in internal control; or
  - o Others where the fraud could have a material effect on the financial statements. (ISA 240 (Redrafted))
- We have disclosed to you all information in relation to allegations of fraud, or suspected fraud, affecting the entity's financial statements communicated by employees, former employees, analysts, regulators or others. (ISA 240 (Redrafted))
- We have disclosed to you all known instances of non-compliance or suspected non-compliance with laws and regulations whose effects should be considered when preparing financial statements. (ISA 250 (Redrafted) <sup>(19)</sup>)
- We have disclosed to you the identity of the entity's related parties and all the related party relationships and transactions of which we are aware. (ISA 550 (Revised and Redrafted) <sup>(20)</sup>)
- [Any other matters that the auditor may consider necessary (see paragraph A13 of this ISA).]

---

Management

---

Management

<sup>(19)</sup> [See footnote 13.]

<sup>(20)</sup> [See footnote 14.]

## BASIS FOR CONCLUSIONS

This Basis for Conclusions has been prepared by staff of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). It relates to, but does not form part of, ISA 580 (Revised and Redrafted), “Written Representations,” which was approved by 17 of the 18 members of the IAASB in December 2007<sup>(21)</sup>

### Background

1. The IAASB commenced the project in April 2004 in response to developments that indicated a need to revise extant ISA 580<sup>(22)</sup>. These included concerns that auditors may be over-relying on written representations. During the project, the IAASB considered matters such as the reasons for obtaining written representations, the evidence that they provide, and from whom they should be requested.

2. The IAASB’s Clarity conventions were applied in drafting the proposed ISA. The authority and obligation attaching to those conventions are established in the amended Preface to International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services (Preface), approved by the IAASB in September 2006<sup>(23)</sup>.

3. The IAASB has consulted widely on its proposals. Significant proposals were discussed with the IAASB Consultative Advisory Group (CAG) at various stages of developing the proposed ISA. The IFAC Small and Medium Practices Committee commented on various drafts of the proposed ISA.

4. In December 2006, the IAASB issued an exposure draft of proposed ISA 580 (Revised and Redrafted)<sup>(24)</sup> (ED-ISA 580). The comment period for the proposed ISA closed on April 30, 2007. Fifty-four comment letters were received from a variety of respondents representing preparers, users and auditors of financial statements and regulators. The IAASB revised the proposed ISA as a result of these comments. The following summarizes the more significant issues raised by respondents, and how the IAASB addressed them.

### Description of Management’s Responsibilities

5. Legislation, the applicable financial reporting framework, or custom may establish management’s responsibilities for the preparation and presentation of the financial statements; however, the extent of those responsibilities may differ across jurisdictions and from the basis, relating to management’s responsibilities, on which an audit in accordance with ISAs is conducted.

6. ED-ISA 580 therefore amended proposed ISA 200 (Revised and Redrafted) to explain that an audit in accordance with ISAs is conducted on the basis that management<sup>(25)</sup> acknowledges and understands that it is responsible for (a) the

<sup>(21)</sup> See minutes of the December 8-12, 2007 IAASB meeting at <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-BGPapers.php?MID=0141&ViewCat=0923>.

<sup>(22)</sup> ISA 580, “Management Representations.”

<sup>(23)</sup> The amended Preface can be accessed at [http://www.ifac.org/download/IAASB\\_Preface.pdf](http://www.ifac.org/download/IAASB_Preface.pdf). Elements of the authority and obligation attaching to the Clarity conventions have been exposed as part of proposed ISA 200 (Revised and Redrafted), “Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.”

<sup>(24)</sup> Proposed ISA 580 (Revised and Redrafted), “Written Representations.”

<sup>(25)</sup> For purposes of this Basis for Conclusions, references to “management” should be read as “management and, where appropriate, those charged with governance.”



preparation and presentation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework; (b) the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and (c) the completeness of information made available to the auditor.

7. This proposal drew a significant amount of comment. Some respondents thought that the description of management's responsibilities in the proposed ISAs was not consistent with other descriptions in ISAs. Some were concerned about the relationship between the description of management's responsibilities in the proposed ISAs and that in law or regulation. Some requested that management's responsibility for the completeness of information made available to the auditor be clarified.

8. The IAASB agreed that ISAs should describe management's responsibilities in similar and clear terms. The IAASB debated whether the description of management's responsibility for the financial statements should be aligned with the description in proposed ISA 700 (Redrafted)<sup>(26)</sup> that was approved by the IAASB in December 2004 when extant ISA 700<sup>(27)</sup> was issued. The IAASB, however, had the following concerns:

- (a) The description in proposed ISA 700 (Redrafted) is not fully aligned with the evaluations and conclusions the auditor takes into account when forming an opinion on the financial statements (as set out in proposed ISA 700 (Redrafted)).
- (b) "Selecting and applying appropriate accounting policies" and "making accounting estimates that are reasonable in the circumstances" are integral parts of the preparation and presentation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework. They should therefore not be stated separately, as in the description in proposed ISA 700 (Redrafted).
- (c) Some national auditing standard setters have not adopted extant ISA 700 because of the description of management's responsibility for the financial statements.

9. In response to points (a) and (b) in paragraph 8, the IAASB agreed that proposed ISA 700 (Redrafted) should be revised to require that the auditor's report explain that management is responsible for the preparation and presentation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error. (See the proposed conforming amendments to proposed ISA 700 (Redrafted) in the exposure draft of proposed ISA 210 (Redrafted)<sup>(28)</sup>) This description of management's responsibility for the financial statements would be used consistently in the proposed ISAs.

10. The concerns about the description of management's responsibility for the completeness of information made available to the auditor were mainly about the

<sup>(26)</sup> Proposed ISA 700 (Redrafted), "The Independent Auditor's Report on General Purpose Financial Statements."

<sup>(27)</sup> Extant ISA 700, "The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements."

<sup>(28)</sup> The exposure draft of proposed ISA 210 (Redrafted), "Agreeing the Terms of Audit Engagements" and related conforming amendments was published in January 2008 and can be accessed at <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0105>.



impression given that management had a responsibility to provide all information unasked, and that the auditor's role was passive, i.e., simply to receive what was provided. This was not the intention, and so the relevant responsibility has been redrafted in more detail to include the expectation that some information will be provided in response to audit requests.

11. As a result, the exposure draft of proposed ISA 210 (Redrafted) and related conforming amendments to proposed ISA 200 (Revised and Redrafted) and proposed ISA 700 (Redrafted) consistently describe managements' responsibilities as follows: "Management has responsibility:

- (a) For the preparation and presentation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and
- (b) To provide the auditor with:
  - (i) All information, such as records and documentation, and other matters that are relevant to the preparation and presentation of the financial statements;
  - (ii) Any additional information that the auditor may request from management and, where appropriate, those charged with governance; and
  - (iii) Unrestricted access to those within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence."

12. In response to the comments that law or regulation may prescribe management's responsibilities, the IAASB revised proposed ISA 210 (Redrafted) to provide for the auditor to use the wording of the law or regulation to describe those responsibilities that the auditor has determined are equivalent in effect to those set out in proposed ISA 210 (Redrafted). This ought to make it easier for the auditor to reach agreement with management about the latter's responsibilities. However, there will be circumstances where law or regulation does not prescribe management's responsibilities in appropriate terms. In such cases, it is equally – if not more – important for this aspect of the basis on which the audit in accordance with ISAs will be conducted to be agreed. Accordingly, for management's responsibilities that are not equivalent in effect, or that are not prescribed by law or regulation, the auditor is required to use the description in the proposed ISA. (See paragraph 11 of proposed ISA 210 (Redrafted).) In addition, ISA 580 (Revised and Redrafted) and proposed ISA 700 (Redrafted) require that management's responsibilities be described in the manner they are described in the terms of the audit engagement.

### **Term "Internal Control"**

13. In deliberating the responses to ED-ISA 580, some IAASB members were concerned that the term "internal control" may have different meanings in different jurisdictions, which may affect management's understanding as to the implication of representations about internal control. In the United Kingdom, for example, law or regulation refers to a responsibility to maintain "adequate accounting records," while in the United States references to internal control are understood to include accounting records. The definition of the term in ISAs is consistent with usage in the United States.

14. The IAASB debated at length whether and, if so, how to deal with internal control in the context of the description of management's responsibilities in the proposed ISAs. It noted that extant ISA 210 states that "the form and content of audit engagement letters may vary for each client, but they would generally include reference to ... management's responsibility for establishing and maintaining effective internal control."<sup>(29)</sup> Extant ISA 240 requires the auditor to obtain a written representation from management that it acknowledges its responsibility for the design and implementation of internal control to prevent and detect fraud<sup>(30)</sup>. Statements by management about internal control are thus not new to ISAs.

15. The IAASB moved the guidance on internal control in ED-ISA 580 to proposed ISA 210 (Redrafted). It also agreed that proposed ISA 210 (Redrafted) should:

(a) Contain the definition of the term "internal control" as per ISA 315 (Redrafted)<sup>(31)</sup> (see paragraph A14 of proposed ISA 210 (Redrafted));

(b) Explain that internal control is an important aspect of management's responsibility for the preparation and presentation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework. Accordingly, the auditor obtains management's agreement that it acknowledges and understands that this responsibility includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error (see paragraph A15 of proposed ISA 210 (Redrafted)); and

(c) Explains that, in some jurisdictions, law or regulation may refer to the responsibility of management for the adequacy of accounting books and records, or accounting systems. As books, records and systems are an integral part of internal control as defined, the description of management's responsibilities in proposed ISA 210 (Redrafted) does not include a specific reference to them. However, when management's responsibilities are described using the wording of the law or regulation (as discussed in paragraph 12 above), the description may include a reference to books, records and systems in addition to a reference to internal control (see paragraph A16 of proposed ISA 210 (Redrafted)).

### Written Representations about Management's Responsibilities

16. ED-ISA 580 required the auditor to request management to provide a written representation that it acknowledges and understands its responsibility for the preparation and presentation of the financial statements, and whether it believes that the financial statements are prepared in accordance with the applicable financial reporting framework. It required that this written representation include:

- (a) Whether the selection and application of accounting policies are appropriate;
- (b) Whether all transactions have been recorded; and

<sup>(29)</sup> Extant ISA 210, "Terms of Audit Engagements," paragraph 6.

<sup>(30)</sup> Extant ISA 240, "The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements," paragraph 90(a).

<sup>(31)</sup> ISA 315 (Redrafted), "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment," paragraph 4(c).

- (c) Whether the following matters, where relevant in view of the applicable financial reporting framework, have been recognized, measured or disclosed in accordance with that framework:
- (i) Plans or intentions that may affect the carrying value or classification of assets and liabilities;
  - (ii) Liabilities, both actual and contingent;
  - (iii) Title to or control over assets, and the liens or encumbrances on assets, and assets pledged as collateral;
  - (iv) Aspects of contractual agreements that may affect the financial statements, including noncompliance; and
  - (v) Events subsequent to the period end.

Many respondents were concerned about the detailed elements (i.e., (a)-(c) above) of the written representation about the preparation and presentation of the financial statements.

17. ED-ISA 580 also required the auditor to request management to provide a written representation that it acknowledges and understands its responsibility for the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error, and whether it believes that the internal control it has maintained is adequate for that purpose. Many respondents were concerned about the written representation about internal control and, in particular, the request for management to confirm whether it believes that internal control is adequate to support the preparation and presentation of the financial statements. It was suggested by some respondents that the latter could be interpreted as an opinion on the effectiveness of internal control that required a separate and extensive exercise by management. This had never been the IAASB's intention, as was indicated in the explanatory memorandum that accompanied ED-ISA 580. It is also possible that misunderstanding of the term "internal control" (see paragraphs 13-15 above) contributed to these concerns.

18. Furthermore, in deliberating the responses to ED-ISA 580, some IAASB members and IAASB CAG representatives were concerned that management may consider it unnecessary both to provide a written agreement that it acknowledges and agrees its responsibilities as part of agreeing the terms of the audit engagement (as is required by paragraph 4(b) of proposed ISA 210 (Redrafted)), and to provide a written representation in this regard at the conclusion of the audit (as was required by ED-ISA 580).

19. In response, the IAASB:

- (a) Removed from the requirements of ISA 580 (Revised and Redrafted) the detailed elements in the written representation about the preparation and presentation of the financial statements because many of those providing such written representations would understand that these elements were implicit in properly prepared and presented financial statements. Further, the original construction of the requirement would have required the auditor to disclaim an opinion in the event that any of the detailed elements were omitted by management. It was the failure of management to accept responsibility for the preparation and

presentation of the financial statements as a whole that was intended to be the basis for the required disclaimer of opinion;

- (b) Removed the requirement for a written representation about the adequacy of internal control that had been misunderstood by respondents; and
- (c) Agreed to delete the requirement for the auditor to request management to confirm again in the representation letter its *agreement* to those responsibilities for the preparation and presentation of the financial statements to which it had agreed as part of the terms of the audit engagement. Rather, the representation letter is required to include only management's *confirmation that it has fulfilled* the agreed responsibilities. These responsibilities include the responsibility for internal control.

130

20. In addition, paragraph A13 of ISA 580 (Revised and Redrafted) explains that the auditor may consider it necessary to request management to provide a written representation that it has communicated to the auditor all deficiencies in internal control of which management is aware.

### Other Written Representations

21. ED-ISA 580 distinguished between general written representations regarding management's responsibilities and specific written representations regarding specific assertions in the financial statements. It also recognized that other ISAs contain requirements for written representations.

22. A few respondents were of the view that ED-ISA 580 was unclear about whether the requirements for written representations in other ISAs (such as those in ISA 240<sup>(32)</sup> proposed ISA 250 (Redrafted)<sup>(33)</sup> and proposed ISA 450 (Revised and Redrafted)<sup>(34)</sup>) are general or specific written representations.

23. In response to the comments, the IAASB deleted the distinction between general and specific written representations as it took the view that the distinction served no purpose that could not be more simply dealt with in another way. ISA 580 (Revised and Redrafted) defines the term "written representation" as a written statement by management provided to the auditor to confirm certain matters or to support other audit evidence (see paragraph 7 of the ISA). The ISA deals with written representations about management's responsibilities and other written representations. Other written representations are those required by other ISAs and those that the auditor determines necessary to support other audit evidence relevant to the financial statements or one or more specific assertions in the financial statements (see paragraph 13 of ISA 580 (Revised and Redrafted)).

### Audit Evidence

24. Respondents held diverse views as to the status of written representations as audit evidence. A few respondents suggested that the approach in extant ISA 580 be re-introduced. Extant ISA 580 required the auditor to obtain written representations on matters material to the financial statements *when other sufficient appropriate audit*

<sup>(32)</sup> ISA 240 (Redrafted), "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements."

<sup>(33)</sup> Proposed ISA 250 (Redrafted), "The Auditor's Responsibilities Relating to Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements."

<sup>(34)</sup> Proposed ISA 450 (Revised and Redrafted), "Evaluation of Misstatement Identified during the Audit."

*evidence cannot reasonably be expected to exist.* ED-ISA 580 required the auditor to obtain written representations regarding specific assertions in the financial statements *when the auditor considers it necessary to corroborate other audit evidence.*

25. The IAASB did not agree with the suggestion to re-introduce the approach in extant ISA 580 as it may give rise to over reliance on written representations. It was of the view that circumstances in which other audit evidence cannot reasonably be expected to exist would be extremely rare. In such circumstances, the auditor should consider the effect of the inability to obtain sufficient appropriate audit evidence on the opinion in the auditor's report in accordance with proposed ISA 705 (Revised and Redrafted)<sup>(35)</sup>.

26. Proposed ISA 500 (Redrafted)<sup>(36)</sup> describes audit evidence as all the information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the audit opinion is based. The IAASB concluded that written representations are necessary information that the auditor requires in connection with the audit. Accordingly, similar to responses to inquiries, written representations are audit evidence. (See paragraph 3 of ISA 580 (Revised and Redrafted).)

27. Paragraph A1 of ISA 580 (Revised and Redrafted) explains that written representations are an important source of audit evidence. If management modifies or does not provide the written representations, it may alert the auditor to the possibility that one or more significant issues may exist. Further, a request for written, rather than oral, representations in many cases may prompt management to consider such matters more rigorously, thereby enhancing the quality of the representations.

28. Paragraph A9 of ISA 580 (Revised and Redrafted) explains that audit evidence obtained during the audit that management is fulfilling the responsibilities that it agreed to in the terms of the audit engagement is not sufficient without obtaining confirmation from management that it believes that it has fulfilled those responsibilities. This is because the auditor is not able to judge solely on other audit evidence whether management has prepared and presented the financial statements and provided information to the auditor on the basis of the agreed acknowledgement and understanding of its responsibilities. For example, the auditor could not conclude that management has provided the auditor with the information described in paragraph 11(b) above without asking it whether, and receiving confirmation that, such information has been provided.

29. Paragraph 4 of ISA 580 (Revised and Redrafted), however, explains that although written representations provide necessary audit evidence, they do not provide sufficient appropriate audit evidence on their own about any of the matters with which they deal. Furthermore, the fact that management has provided reliable written representations does not affect the nature or extent of other audit evidence that the auditor obtains about the fulfillment of management's responsibilities, or about specific assertions.

### **Unreliable Written Representations / Written Representations Not Provided**

30. The majority of respondents did not support the proposed requirement for the auditor to disclaim an opinion on the financial statements when the auditor

<sup>(35)</sup> Proposed ISA 705 (Revised and Redrafted), "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report."

<sup>(36)</sup> Proposed ISA 500 (Redrafted), "Considering the Relevance and Reliability of Audit Evidence," paragraph 3.

concludes that the written representations about management's responsibilities are unreliable, or when management does not provide them. They were concerned that the requirement does not allow the auditor to judge the seriousness of the matter, particularly as it would be triggered by a failure to provide as little as one of the detailed elements of the written representation about the preparation and presentation of the financial statements (see paragraph 16 above). They were also concerned that the auditor's conclusion that other written representations (i.e., specific written representations) are unreliable, or if management does not provide them, may give rise to an automatic disclaimer of opinion. A few respondents noted that the requirement may give rise to a proliferation of disclaimers of opinion.

31. Regarding the written representations about management's responsibilities, the IAASB confirmed its view that the auditor's conclusion that there is sufficient doubt about the integrity of management such that the written representations about its responsibilities are not reliable should give rise to a disclaimer of opinion. Furthermore, it was of the view that management's refusal to provide the written representations about its responsibilities is strong evidence for the auditor that there may be unresolved issues in relation to the financial statements, or in relation to the information provided to the auditor, even when the auditor may have formed the impression up to that point in the audit that the financial statements are appropriate and the information provided by management is complete.

32. Without obtaining reliable written representations about whether management considers that it has fulfilled its responsibilities, the auditor cannot obtain sufficient appropriate audit evidence about completeness because substantive procedures in the context of an audit of financial statements cannot adequately respond to completeness risks. A potential misstatement due to a lack of completeness cannot be confined to a defined monetary figure or particular disclosure. Pursuant to proposed ISA 705 (Revised and Redrafted), nonconfinable potential misstatements due to a lack of sufficient appropriate audit evidence are pervasive to the financial statements and therefore lead to a disclaimer of opinion.

33. The IAASB considered the possibility of a rebuttable presumption as recommended by a few respondents, but could not identify circumstances that would satisfactorily rebut such a presumption.

34. The IAASB believed that lack of a stringent requirement may lead to different auditors arriving at inconsistent responses in similar circumstances. It was also of the view that the following amendments address many of the concerns raised by respondents in the context of the requirement to disclaim an opinion in the specified circumstances:

- (a) The revision and alignment of the description of management's responsibilities in the proposed ISAs (see paragraphs 11-12 above).
- (b) The removal of the requirement to include the detailed elements in the written representation about the preparation and presentation of the financial statements (see paragraph 19(a) above).
- (c) The deletion of the written representation about the adequacy of internal control (see paragraph 19(b) above).
- (d) The split between obtaining the agreement of management that it acknowledges and understands its responsibilities in proposed ISA 210 (Redrafted) and



requesting management to confirm that it has fulfilled those responsibilities in ISA 580 (Revised and Redrafted) (see paragraphs 19(c) above).

35. In addition, the IAASB revised the requirement to clearly link it to the written representations about management's responsibilities. Paragraph 20 of the ISA requires the auditor to disclaim an opinion on the financial statements in accordance with proposed ISA 705 (Revised and Redrafted) if:

- (a) The auditor concludes that there is sufficient doubt about the integrity of management such that the written representations about management's responsibilities (i.e., those required by paragraphs 10 and 11 of the ISA) are not reliable; or
- (b) Management does not provide the written representations about management's responsibilities (i.e., those required by paragraphs 10 and 11 of the ISA).

36. The IAASB also restructured and redrafted the text of the ISA so that it is clear that the requirements that deal with doubt as to the reliability of written representations (paragraphs 16-18 of the ISA) and written representations not provided by management (paragraph 19 of the ISA) apply to all written representations. Accordingly, if the auditor concludes that other written representations are not reliable, or if management does not provide them, the

### **Form of Written Representations**

37. Some IAASB members were of the view that the matter discussed in paragraphs 30-36 above was exacerbated by the requirement to present the written representations in a representation letter addressed to the auditor. To address this, the IAASB revised ISA 580 (Revised and Redrafted) to provide for the auditor to accept a formal written statement by management, other than a representation letter, if the auditor determines that it provides the necessary written representations (see paragraph 15 of the ISA). Paragraph A21 of the ISA explains that, in some jurisdictions, management may be required by law or regulation to make a written public statement about its responsibilities. Although such statement is a representation to the users of the financial statements, or to relevant authorities, the auditor may determine that it is an appropriate form of written representation in respect of some or all of the representations about management's responsibilities. Consequently, the relevant matters covered by such statement need not be included in the representation letter. Factors that may affect the auditor's determination include:

- Whether the statement includes confirmation of the fulfillment of responsibilities that are equivalent to some or all of those set out in the terms of the audit engagement.
- Whether the statement has been given or approved by those from whom the auditor requests the relevant written representations.
- Whether a copy of the statement is provided to the auditor as near as practicable to, but not after, the date of the auditor's report on the financial statements.

### **Who Should Provide the Written Representations?**

38. ED-ISA 580 required the auditor to determine relevant parties from whom written representations should be requested. The term "relevant parties" was defined as parties

responsible for preparing and presenting the financial statements and assertions therein. For specific assertions, relevant parties may also include individuals who have specialized knowledge about those specific assertions and are part of the process followed in preparing and presenting the financial statements and assertions therein. Relevant parties were to be requested to provide the written representations based on their knowledge and belief, having made appropriate inquiries to be able to provide such representations.

39. Various comments were received on the proposal to use the term “relevant parties.” Respondents asked about the relationship between relevant parties and management, and management and those charged with governance. Some were concerned about requesting individuals other than management, or those charged with governance, to provide written representations. Some asked that the phrase “having made appropriate inquiries for them to be able to provide such representations” be clarified.

40. The IAASB debated the various comments and concluded that written representations should be obtained from those responsible for the preparation and presentation of the financial statements. ISA 260 (Revised and Redrafted)<sup>(37)</sup> defines “management” as the person(s) with executive responsibility for the conduct of the entity’s operations. For some entities in some jurisdictions, management includes some or all of those charged with governance, for example, executive members of a governance board, or an owner-manager. Management is responsible for the preparation of the financial statements, overseen by those charged with governance, and in some cases management is also responsible for approving<sup>(38)</sup> the entity’s financial statements (in other cases those charged with governance have this responsibility). In line with the above and the term used in proposed ISA 210 (Redrafted), the IAASB replaced references to “relevant parties” with “management and, where appropriate, those charged with governance.”

41. Paragraph 9 of ISA 580 (Revised and Redrafted) requires the auditor to request written representations from management with appropriate responsibility for the financial statements and knowledge of the matters concerned. Paragraph A5 explains that, due to its responsibility for the preparation and presentation of the financial statements, and its responsibilities for the conduct of the entity’s business, management would be expected to have sufficient knowledge of the process followed by the entity in preparing and presenting the financial statements and assertions therein on which to base the written representations.

42. However, paragraph A6 of the ISA notes that, in some cases, management may decide to make inquiries of others who participate in preparing and presenting the financial statements and assertions therein, including individuals who have specialized knowledge relating to the matters about which written representations are requested. The auditor may request that management include in the written representations confirmation that it has made such inquiries as it considered appropriate to place it in the position to be able to make the written representations (see paragraph A8 of the ISA). However, it is not expected that such inquiries would usually require a formal internal process beyond those already established by the entity.

<sup>(37)</sup> ISA 260 (Revised and Redrafted), “Communication with Those Charged with Governance,” paragraph 6(b).

<sup>(38)</sup> As described at paragraph A43 of proposed ISA 700 (Redrafted), having responsibility for approving in this context means having the authority to conclude that all the statements that comprise the financial statements, including the related notes, have been prepared.



## Date of the Written Representations

43. ED-ISA 580 required the general written representations to be as of the same date as the auditor's report on the financial statements. Many respondents agreed with this proposal. Some respondents, however, were of the view that ED-ISA 580 is too prescriptive in this regard, and does not adequately reflect how audits are generally completed or recognize the different governance arrangements in different jurisdictions. Some respondents suggested that the requirement be aligned with extant ISA 560<sup>(39)</sup>.

44. The IAASB was of the view that the auditor cannot obtain sufficient appropriate audit evidence without having obtained the written representations. This means that the auditor's opinion cannot be expressed, and the auditor's report cannot be dated, before the date of the written representations. Furthermore, because the auditor is concerned with events occurring up to the date of the auditor's report that may require adjustment to or disclosure in the financial statements, the written representations should be dated as near as practicable to, but not after, the date of the auditor's report on the financial statements. Paragraph 14 of ISA 580 (Revised and Redrafted) therefore requires that written representations be dated as near as practicable to, but not after, the date of the auditor's report on the financial statements. This is in line with the text of extant ISA 560. Furthermore, the written representations should be for all financial statements and period(s) referred to in the auditor's report.

<sup>(39)</sup> Extant ISA 560, "Subsequent Events."



## **BIJLAGE 2**

**Controlenorm “Bevestigingen van de leiding van de entiteit”**

## **ANNEXE 2**

**Norme de révision « Les déclarations de la direction »**



## CONTROLENORM “BEVESTIGINGEN VAN DE LEIDING VAN DE ENTITEIT”

Op 6 juni 1997 heeft de Raad van het IBR een controleaanbeveling goedgekeurd “Bevestigingen door de leiding”. Deze aanbeveling heeft het voorwerp uitgemaakt van een advies van de Hoge Raad voor het Bedrijfsrevisoraat en de Accountancy *d.d.* 20 maart 1997 <sup>(1)</sup>.

Ingevolge de evolutie van de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISA’s), de modernisering van de Vierde Europese Richtlijn <sup>(2)</sup>, en de wet van 13 januari 2006 (*B.S.* 20 januari 2006) werd deze aanbeveling grondig herwerkt en geactualiseerd. Het ontwerp van wijziging van deze aanbeveling heeft het voorwerp uitgemaakt van een Advies van de Hoge Raad voor de Economische Beroepen *d.d.* 1 december 2006. De nieuwe tekst werd als controlenorm van het IBR goedgekeurd door de Raad in zijn zitting van 15 december 2006.

Deze controlenorm treedt in werking voor de controle van financiële overzichten over boekjaren die afgesloten zijn op of na 31 december 2006.

139

### 1. INLEIDING

1.1. In paragraaf **2.5.4.** van de Algemene controlenormen wordt als bewijskrachtig gegeven beschouwd de “bevestigingen door de leiding”. Overigens wordt in het Wetboek van vennootschappen duidelijk het recht van de commissaris erkend om het bestuursorgaan en de verantwoordelijken van de vennootschap te verzoeken om de voor zijn controle vereiste ophelderingen en inlichtingen te verkrijgen. Paragraaf **2.5.5.** van de Algemene controlenormen stelt duidelijk dat de bedrijfsrevisor de leiding van de gecontroleerde entiteit dient te verzoeken om de schriftelijke bevestigingen die vereist zijn alsmede om de bevestigingen die hij als noodzakelijk of aangewezen beschouwt.

Tot de bevestigingen die vereist zijn en die schriftelijk dienen te worden bekomen, behoren de bevestigingen met betrekking tot de volgende aangelegenheden (in bijlage bij deze norm wordt een voorbeeld gegeven van deze bevestigingen):

1. verantwoordelijkheid voor het opstellen en de getrouwe weergave van de (geconsolideerde) jaarrekening;
2. verantwoordelijkheid voor de opzet en implementatie van de interne controle;
3. afwezigheid van niet gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang in de (geconsolideerde) jaarrekening;
4. inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang;
5. mededeling aan de commissaris van alle feiten met betrekking tot fraude of vermoede fraude in de entiteit;
6. mededeling aan de commissaris van elke aantijging van fraude of vermoede fraude in de entiteit;
7. mededeling aan de commissaris van gevallen van niet naleven door de entiteit van wet- en regelgeving;
8. redelijkheid van alle belangrijke veronderstellingen met betrekking tot waarderingen tegen reële waarde <sup>(3)</sup> en de toelichtingen daarop;

<sup>(1)</sup> Cf. *Jaarverslag* HRBA, 1997, p. 19.

<sup>(2)</sup> Cf. *P.B. L.* 178, 17 juli 2003, p. 16 e.v.

<sup>(3)</sup> Met waardering tegen reële waarde wordt niet alleen verwezen naar waarderingen van elementen van financiële overzichten op grond van het boekhoudkundig referentiestelsel, maar tevens naar de waardering van uitzonderlijke afschrijvingen en waardeverminderingen die in de gegeven omstandigheden als noodzakelijk worden beschouwd.

9. geschiktheid en consistentie in de toepassing van de waarderingsmethoden gehanteerd bij het bepalen van reële waarde <sup>(4)</sup>;
10. volledigheid van de gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
11. het geven van inzage aan de commissaris in de boekhouding en in andere voor de controle relevante informatie;
12. mededeling aan de commissaris van alle voornemens of intenties met een invloed van materieel belang op de boekwaarde of op de rubricering van activa en passiva;
13. juiste vastlegging en adequate toelichtingen van transacties;
14. geldige titel voor de activa en toelichtingen over zakelijke en andere rechten;
15. gevallen van niet naleven van contractuele bepalingen en door regelgevende autoriteiten gestelde eisen;
16. correctie van de vergelijkende cijfers;
17. volledigheid van de verstrekte informatie inzake de identificatie van verbonden partijen;
18. geschiktheid van de verstrekte informatie inzake de identificatie van verbonden partijen;
19. wetgeving inzake de strijd tegen het witwassen;
20. communicatie aan de commissaris van informatie betreffende gevallen van belangenconflicten;
21. de volgens artikel 96 (of artikel 119) van het Wetboek van vennootschappen in het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening mede te delen informatie.

Indien de revisor op objectieve wijze kan vaststellen dat één van de hierboven vermelde punten niet van toepassing is, kan hij dit punt uit de gevraagde schriftelijke bevestigingen weglaten.

Deze controlenorm verduidelijkt hoe van de leiding ontvangen bevestigingen als bewijskrachtig gegeven kunnen worden gebruikt, welke procedures moeten worden ten uitvoer gelegd om die bevestigingen te evalueren en te documenteren en welke houding de revisor moet aannemen indien de leiding weigert de gevraagde bevestigingen te verstrekken.

1.2. Overeenkomstig de internationale praktijk moet de revisor het bewijs bekomen dat de leiding van de entiteit haar verantwoordelijkheid voor de getrouwe weergave van de financiële overzichten, opgesteld volgens algemeen aanvaarde normen, erkent en dat het daartoe bevoegde bestuursorgaan inderdaad die financiële overzichten heeft vastgesteld. De revisor zal nagaan dat de (geconsolideerde) jaarrekening wel degelijk overeenkomstig de wettelijke vormvereisten werd vastgesteld, en zal daartoe kennis nemen van de notulen van de vergadering van het bestuursorgaan dat deze beslissing heeft genomen. Indien dit niet het geval is kan de revisor, overeenkomstig paragraaf **3.16.** van de Algemene controlenormen, de (geconsolideerde) jaarrekening niet certificeren.

1.3. Onder bevestigingen van de leiding van de entiteit wordt verstaan elke mondelinge of schriftelijke bevestiging die wordt bekomen bij de leiding.

1.3.1. Onder de mondelinge bevestigingen onderscheiden we:

- a) de bevestigingen die de revisor in een verslag over een onderhoud heeft genotuleerd;
- b) van de bevestigingen die de revisor in een schrijven aan zijn gesprekspartner bevestigt, zonder om uitdrukkelijke bevestiging te verzoeken, wat het risico op misverstanden tussen de revisor en de leiding van de entiteit kan beperken.

<sup>(4)</sup> Cf. voetnoot 2.

1.3.2. De bewijskracht van schriftelijke bevestigingen is veel groter dan deze van mondelinge bevestigingen. Schriftelijke bevestigingen kunnen de vorm aannemen van:

- a) een bevestigingsbrief die de leiding van de entiteit ondertekent;
- b) een brief waarin de revisor bevestigt hoe hij de bevestigingen van de leiding heeft begrepen, en waarover de leiding zich schriftelijk akkoord verklaart;
- c) de notulen van de vergaderingen van het bestuursorgaan, van het directiecomité of van een gelijkwaardig orgaan evenals de ondertekende kopie van de (geconsolideerde) jaarrekening of van een verslag van bovenvermelde organen.

De vereiste schriftelijke bevestigingen dienen de vorm aan te nemen van hetgeen in punt a) is vermeld.

## 2. DE BEVESTIGINGEN VAN DE LEIDING ALS BEWIJSKRACHTIG MATERIAAL

2.1. De bevestigingen van de leiding zijn ondergeschikt bewijskrachtig materiaal. De revisor dient van de leiding van de entiteit schriftelijke bevestigingen te verkrijgen over de feiten en de omstandigheden die voor de (geconsolideerde) jaarrekening van materieel belang zijn en waarvan in redelijkheid niet kan worden verwacht dat hieromtrent ander voldoende en geschikt bewijskrachtig materiaal beschikbaar is.

De bevestigingen van de leiding van de entiteit kunnen niet in de plaats worden gesteld van andere gegevens waarvan de revisor redelijkerwijs mag aannemen dat die beschikbaar zijn. Zo zullen bijvoorbeeld de bevestigingen van de leiding van de entiteit niet als bewijskrachtig materiaal worden beschouwd wanneer het gaat om de bevestiging van een banksaldo, de eigendom van een goed, of een aan- of verkoopprijs.

2.2. Schriftelijke bevestigingen genieten de voorkeur boven het notuleren door de revisor van een gesprek. Indien de revisor kan verwachten dat hij bewijskrachtige gegevens vindt die meer gewicht hebben dan mondelinge of zelfs schriftelijke bevestigingen, moet hij dat bewijskrachtig materiaal bekomen. Indien hij dit niet kan bekomen, of omdat hij geen toegang heeft tot de informatie of om een andere reden, kan hij geen genoegen nemen met bevestigingen die worden afgelegd. Hij moet dan de gevolgen van de beperkte toegang tot de informatie wat de voortzetting van zijn opdracht betreft afwegen en, in voorkomend geval, ook met betrekking tot de inhoud van zijn verslag.

2.3. Gebruikelijk zullen de vragen tot bevestiging worden gebundeld in wat algemeen als bevestigingsbrief van de leiding wordt omschreven.

Ter informatie werd in bijlage een voorbeeld van bevestigingsbrief opgenomen; deze illustreert hoe de tekst met betrekking tot de aangelegenheden vermeld in paragraaf 1.1. (*cf. supra*) kan worden opgesteld.

De bedrijfsrevisor beoordeelt in functie van de omstandigheden welke bijkomende specifieke bevestigingen noodzakelijk of aangewezen zijn. Het verdient aanbeveling de bijkomende specifieke bevestigingen van de leiding van de entiteit te beperken tot die onderwerpen die afzonderlijk of globaal beschouwd belangrijk zijn voor de (geconsolideerde) jaarrekening.

Voor een aantal rubrieken zal de revisor indien nodig ten behoeve van de leiding uiteenzetten wat hij als belangrijk beschouwt.

2.4. In de loop van de controle verstrekt de leiding van de entiteit een groot aantal bevestigingen, al dan niet op vraag van de revisor. Wanneer deze bevestigingen betrekking hebben op voor de (geconsolideerde) jaarrekening belangrijke informatie, moet de revisor:

- nagaan of diegenen die bevestigingen verstrekken, beschouwd kunnen worden als goed ingelicht betreffende de bedoelde aangelegenheden;
- binnen of buiten de entiteit bewijskrachtige gegevens verzamelen die deze bevestigingen bevestigen;
- beoordelen of de informatie die de leiding van de entiteit meedeelt als redelijk kan worden beschouwd en als samenhangend met de elders bekomen informatie.

2.5. In een aantal gevallen kan een bevestiging van de leiding van de entiteit het enige bewijskrachtig materiaal zijn dat de revisor redelijkerwijze mag verwachten te bekomen. Zo hoeft de revisor er zich niet noodzakelijk aan te verwachten dat andere bewijskrachtige gegevens de bedoeling van de leiding kunnen onderbouwen, bijvoorbeeld de bedoeling om een deelneming in portefeuille te houden of die van de hand te doen, of de bedoeling om een bedrijfstak van de entiteit stop te zetten.

Indien de bevestiging door de leiding het enige beschikbare bewijskrachtig stuk is, dan moet de revisor de gevolgen beoordelen van deze toestand op de inhoud van zijn verslag.

2.6. Indien de bevestigingen van de leiding van de entiteit strijdig zijn met ander bewijskrachtig materiaal, moet de revisor rekening houden met de omstandigheden en, indien nodig, na hierover met de leiding een onderhoud te hebben gehad, de betrouwbaarheid van de andere door de leiding gedane bevestigingen in vraag stellen.

### 3. DOCUMENTATIE VAN DE VAN DE LEIDING VAN DE ENTITEIT BEKOMEN BEVESTIGINGEN

3.1. In zijn werkdocumenten bewaart de revisor een spoor van de bevestigingen die hij van de leiding van de entiteit heeft bekomen en die hij als bewijskrachtig materiaal wil aanwenden, ongeacht of het om mondelinge dan wel om schriftelijke bevestigingen gaat.

3.2. De bevestigingsbrief is gewoonlijk gedateerd op een datum die niet ver ligt van de datum van het verslag over de (geconsolideerde) jaarrekening. In een aantal gevallen die betrekking hebben op bijzondere verrichtingen, kan ook in de loop van de opdracht een afzonderlijke brief worden bekomen.

3.3. De bevestigingsbrief van de leiding van de entiteit moet ondertekend worden door de leden van de leiding op het hoogste niveau van de entiteit, met inbegrip van het financieel beleid (gewoonlijk zijn dat de afgevaardigd bestuurder of de algemeen directeur en de financieel directeur), rekening houdend met hun kennis van de feiten en hun gezag. Het is in bepaalde gevallen ook mogelijk dat de revisor een brief wenst te bekomen die bovendien door een ander relevant persoon (of orgaan) wordt ondertekend die de bevoegdheid heeft de entiteit te verbinden voor handelingen die verdergaan dan het dagelijks bestuur.



#### 4. INVLOED VAN DE WEIGERING OM EEN BEVESTIGINGSBRIEF TE TEKENEN

4.1. Wanneer de leiding van de entiteit weigert een informatie schriftelijk te bevestigen, moet de revisor de redenen voor deze weigering onderzoeken. In voorkomend geval kan hij de betrokken personen herinneren aan hun wettelijke verplichtingen die voortvloeien uit artikel 137 van het Wetboek van vennootschappen en indien nodig verwijzen naar de sanctie die is bepaald t.a.v. diegenen die weigeren de inlichtingen te verstrekken die ze moeten geven (art. 170, eerste lid, 2° W. Venn.). Indien hij het gepast oordeelt, zal hij de voorzitter van het bestuursorgaan hiervan op de hoogte brengen.

4.2. Wanneer de leiding weigert om de vereiste inlichtingen te bevestigen, dan moet de revisor dit feit vermelden in zijn verslag in overeenstemming met de bepaling van artikel 144, 2° van het Wetboek van vennootschappen. Verder zal deze situatie een beperking in de uitvoering van zijn controle met zich meebrengen, wat de revisor moet brengen tot het opnemen van een voorbehoud in zijn verslag of een onthoudende verklaring (*cf.* Algemene controlenormen, paragrafen 3.3.5. en 3.9.1.). Wanneer de leiding weigert om de door de revisor als noodzakelijk of als aangewezen beschouwde bijkomende specifieke inlichtingen schriftelijk te bevestigen, dan zal de revisor overwegen of deze situatie een beperking in de uitvoering van zijn controle met zich meebrengt.

\* \* \*

## Bijlage: Voorbeeld van een bevestigingsbrief van de leiding van de entiteit van 15 december 2006

[Hoewel het verzoeken om bevestigingen van de leiding van de entiteit aangaande bepaalde aangelegenheden ertoe kan leiden dat zij haar aandacht meer op dergelijke aangelegenheden concentreert, en derhalve haar ertoe kan aansporen om meer dan anders het geval zou zijn op deze zaken in te spelen, zal de commissaris zich bewust moeten zijn van de beperkingen van bevestigingen van de leiding als bewijskrachtig materiaal.]

(Brieffoofd van de entiteit)

(Aan de Commissaris...)

(Datum...)

Deze bevestigingsbrief wordt afgegeven in het kader van uw controle van de (geconsolideerde) jaarrekening van entiteit ABC over het boekjaar eindigend op 31 december 20X1), die gericht is op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over het getrouw beeld dat door de (geconsolideerde) jaarrekening wordt gegeven van [het vermogen van de entiteit per 31 december 20X1, van haar financiële toestand en resultaten <sup>(5)</sup>] voor het boekjaar dat op die datum wordt afgesloten, in overeenstemming met (geef aan wat het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel is).

1. Op grond van de wet zijn wij verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave van de (geconsolideerde) jaarrekening in overeenstemming met (geef aan wat het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel is) <sup>(6)</sup>;
2. Wij erkennen onze verantwoordelijkheid voor de opzet en implementatie van de interne controle gericht op het bereiken van de door de entiteit vooropgestelde doelstelling inzake financiële verslaggeving, inclusief de opzet en implementatie van interne controlemaatregelen gericht op het voorkomen en het ontdekken van fraude en van gemaakte fouten;
3. De (geconsolideerde) jaarrekening omvat geen afwijkingen van materieel belang. Wij zijn van mening dat het effect op de (geconsolideerde) jaarrekening van niet gecorrigeerde afwijkingen, zowel individueel als gezamenlijk, niet van materieel belang is. Een overzicht van niet gecorrigeerde afwijkingen is in bijlage tot deze brief opgenomen; (if not applicable, please indicate "N/A")
4. We bevestigen u te hebben ingelicht over de uitkomsten van onze inschatting van het risico dat de (geconsolideerde) jaarrekening afwijkingen van materieel belang ingevolge fraude omvat; (if no such risks are identified, please mention the outcome of your assessment)
5. We bevestigen u alle feiten te hebben gesignaleerd met betrekking tot fraude of vermoede fraude, waarvan wij kennis hebben gekregen, die een impact heeft op de entiteit, waarbij zijn betrokken:
  - (i) de leiding;
  - (ii) werknemers die een belangrijke rol vervullen in het kader van de interne controle; of

<sup>(5)</sup> Indien het boekhoudkundig referentiestelsel IFRS is, dan wordt deze zinsnede "de financiële positie van de entiteit per 31 december 20X1, van haar financiële prestaties over 20X1, en van haar kasstromen".

<sup>(6)</sup> Voeg hieraan toe, indien vereist: "namens het bestuursorgaan (of gelijksoortig orgaan)".

- (iii) overige personen in het geval de fraude een effect van materieel belang op de (geconsolideerde) jaarrekening zou kunnen hebben;

*(please mention the facts you have disclosed)*

6. Wij bevestigen u elke aantijging van fraude of vermoede fraude waarvan wij kennis hebben gekregen, die een effect heeft op de (geconsolideerde) jaarrekening en die door personeelsleden, voormalige personeelsleden, analisten, regelgevende instanties of anderen werden gesignaleerd; *(please mention the allegations of fraud or suspected fraud)*
7. Wij bevestigen u alle bestaande of mogelijke gevallen van niet naleven van wet- en regelgeving te hebben gesignaleerd, waarvan het effect in overweging moet worden genomen bij het opstellen van de (geconsolideerde) jaarrekening;
8. We zijn van mening dat alle belangrijke veronderstellingen met betrekking tot waarderingen tegen reële waarde<sup>(7)</sup> en de toelichtingen daarop, redelijk zijn. Deze zijn op passende wijze een weergave van onze voornemens en van de mogelijkheid om in naam van de entiteit een bepaald actieplan uit te voeren; *(if not applicable, please indicate "N/A")*
9. We zijn van mening dat de waarderingmethoden, inclusief de daarmee verband houdende veronderstellingen, die door ons zijn gehanteerd bij het bepalen van de reële waarde<sup>(8)</sup> binnen (het boekhoudkundig referentiestelsel), en de consistentie in de toepassing van de methoden, geschikt zijn; *(if not applicable, please indicate "N/A")*

Wij bevestigen naar beste weten en overtuiging dat:

10. Alle gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die een aanpassing vereisen van de (geconsolideerde) jaarrekening of van de daarin opgenomen toelichtingen, overeenkomstig (het boekhoudkundig referentiestelsel), werden onderkend;
11. Wij hebben u inzage gegeven in de gehele boekhouding, de daaraan ten grondslag liggende documenten, alle notulen van de vergaderingen van aandeelhouders en van het bestuursorgaan, het directiecomité en het toezichthoudend orgaan en andere voor de controle relevante informatie;
12. Wij hebben u ingelicht over alle voornemens of intenties die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de boekwaarde of de rubricering van activa en passiva, en de in de (geconsolideerde) jaarrekening opgenomen toelichtingen zijn in overeenstemming met (het boekhoudkundig referentiestelsel);
13. Alle transacties werden op een juiste wijze vastgelegd en, waar nodig, op adequate wijze in de (geconsolideerde) jaarrekening toegelicht. Wij hebben alle verplichtingen, zowel de feitelijke als de voorwaardelijke verwerkt en, voor zover van toepassing, in de (geconsolideerde) jaarrekening toegelicht in overeenstemming met (het boekhoudkundig referentiestelsel), in het bijzonder

<sup>(7)</sup> Met waardering tegen reële waarde wordt niet alleen verwezen naar waarderingen van elementen van financiële overzichten op grond van het boekhoudkundig referentiestelsel, maar tevens naar de waardering van uitzonderlijke afschrijvingen en waardeverminderingen die in de gegeven omstandigheden als noodzakelijk worden beschouwd.

<sup>(8)</sup> Cf. voetnoot 3.

- de geschillen, de belangrijke financiële overeenkomsten (bv. met betrekking tot het gebruik van financiële instrumenten) alsmede alle buitenbalansverplichtingen;
14. De entiteit beschikt over een geldige titel voor alle in de (geconsolideerde) jaarrekening opgenomen activa, en er zijn toelichtingen verstrekt over de zakelijke en andere rechten in overeenstemming met (het boekhoudkundig referentiestelsel);
  15. De entiteit heeft voldaan aan alle contractuele verplichtingen die bij niet nakoming daarvan van materieel belang zouden kunnen zijn voor de (geconsolideerde) jaarrekening. Er hebben zich geen gevallen voorgedaan inzake het niet naleven van de door regelgevende autoriteiten gestelde eisen die, bij niet nakoming daarvan, van materieel belang zouden kunnen zijn voor de (geconsolideerde) jaarrekening; *(if not applicable, please eliminate second sentence)*
  16. Alle gebeurtenissen en aangelegenheden waarvoor (het boekhoudkundig referentiestelsel) een correctie vereist van de vergelijkende cijfers, werden onderkend; *(if not applicable, please indicate "N/A")*
  17. Wij bevestigen de volledigheid van de verstrekte informatie met betrekking tot de identificatie van verbonden partijen, en bevestigen dat de informatie zoals opgesteld door (het boekhoudkundig referentiestelsel) op juiste wijze is opgesteld;
  18. De in de (geconsolideerde) jaarrekening opgenomen toelichtingen inzake verbonden partijen stemmen overeen met de vereisten van (het boekhoudkundig referentiestelsel);
  19. We zijn op de hoogte van de wetgeving inzake de strijd tegen het witwassen van 11 januari 1993, laatst gewijzigd op 12 januari 2004.

Naar ons best vermogen,

- a. Zijn alle transacties gedurende het boekjaar van betrouwbare zakelijke aard, in overeenstemming met het doel van de entiteit zoals opgenomen in onze statuten;
- b. Is er geen enkele handelstransactie geweest tijdens de loop van het boekjaar waarvan het bedrag in cash de wettelijke limiet van 15.000 EUR overstijgt. Is er geen onroerend goed transactie geweest tijdens de loop van het boekjaar waarvan het bedrag in cash 10 % van het totale bedrag of 15.000 EUR overstijgt;
- c. Is er geen enkele transactie geweest waarbij gelden vanwege derde partijen getransfereerd werden over bankrekeningen van de entiteit;
- d. Is er geen enkele transactie geweest met entiteiten of personen geregistreerd in landen die door de internationale Financiële Actiegroep (FAG) of de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) worden gekwalificeerd als niet-coöperatief (actuele lijst van FAG niet-coöperatieve landen: Cook eilanden, Indonesië, Myanmar, Nauru, Nigeria en de Filippijnen) & (actuele lijst van OESO niet-coöperatieve belastingparadijzen: Andorra, Liberia, The Principality of Liechtenstein, The Republic of the Marshall Islands and The Principality of Monaco), behalve voor: ...

- e. Zijn er geen deelnemingen, kapitaalverhogingen en leningen van entiteiten geregistreerd in landen die door de fiscale administratie als andere belastingparadijzen/offshore landen worden beschouwd, behalve voor: ...
- 20. Alle informatie betreffende gevallen van belangenconflicten zoals gedefinieerd in het Wetboek van vennootschappen (of in andere relevante wet- en regelgeving) is aan de commissaris gecommuniceerd;
- 21. Het jaarverslag over de (geconsolideerde) jaarrekening bevat de volgens artikel 96 (of artikel 119) van het Wetboek van vennootschappen vereiste inlichtingen.

*(Gedelegeerd bestuurder)*

*(Algemeen directeur)*

*(Financieel directeur)*

*(Ander(e) relevant(e) persoon (of orgaan))*

## NORME DE REVISION « LES DECLARATIONS DE LA DIRECTION »

Le 6 juin 1997, le Conseil de l'IRE a approuvé une recommandation de révision « Les déclarations de la direction ». Cette recommandation a fait l'objet d'un avis du Conseil supérieur du Revisorat et de l'Expertise comptable *d.d.* 20 mars 1997 <sup>(1)</sup>.

Conformément à l'évolution des Normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, Normes ISA), à la modernisation de la Quatrième Directive européenne <sup>(2)</sup>, et à la loi du 13 janvier 2006 (*M.B.*, 20 janvier 2006), cette recommandation a été revue et actualisée. La proposition de modification de cette recommandation a fait l'objet d'un Avis du Conseil supérieur des Professions économiques daté du 1<sup>er</sup> décembre 2006. Le nouveau texte a été approuvé en tant que norme de révision de l'IRE par le Conseil, en sa séance du 15 décembre 2006.

La présente norme de révision entre en vigueur pour la révision des états financiers relatifs aux exercices clôturés à partir du 31 décembre 2006.

### 1. INTRODUCTION

1.1. Le paragraphe **2.5.4.** des Normes générales de révision range parmi les éléments probants, « les déclarations de la direction ». Par ailleurs, le Code des sociétés reconnaît expressément au commissaire le droit de requérir de l'organe de gestion et des préposés de la société les explications et informations requises pour son contrôle. Le paragraphe **2.5.5.** des Normes générales de révision précise que le réviseur d'entreprises doit obtenir de la direction de l'entité contrôlée les déclarations écrites requises et celles qu'il juge nécessaires ou appropriées.

Parmi les déclarations requises et qui doivent être obtenues par écrit, figurent celles relatives aux sujets suivants (un exemple de ces déclarations est présenté en annexe à la présente norme) :

1. responsabilité relative à l'établissement et à la présentation sincère des comptes annuels (ou consolidés) ;
2. responsabilité relative à la conception et la mise en place du contrôle interne ;
3. absence d'anomalies significatives non-corrigées figurant dans les comptes annuels (ou consolidés) ;
4. évaluation du risque des anomalies significatives ;
5. communication au commissaire de tous les faits liés à des fraudes commises ou suspectées au sein de l'entité ;
6. communication au commissaire de toute allégation de fraudes commises ou suspectées au sein de l'entité ;
7. communication au commissaire de tous les cas de non-respect par l'entité des dispositions légales et réglementaires ;
8. caractère raisonnable de toutes les hypothèses majeures retenues en matière d'évaluations en juste valeur <sup>(3)</sup> et d'informations fournies les concernant ;

<sup>(1)</sup> Cf. *Rapp. Annuel CS*, 1997, p. 19.

<sup>(2)</sup> Cf. *J.O.*, L. 178, du 17 juillet 2003, p. 16 et s.

<sup>(3)</sup> Par évaluations en juste valeur, non seulement les évaluations effectuées d'éléments des états financiers devant faire l'objet d'une évaluation en juste valeur sur la base du référentiel comptable sont visées, mais également les évaluations réalisées d'amortissements ou de réductions de valeur exceptionnels considérés nécessaires dans les circonstances.

9. caractère approprié et permanence des méthodes d'évaluation en juste valeur <sup>(4)</sup> ;
10. exhaustivité des événements postérieurs à la clôture ;
11. mise à la disposition du commissaire de la comptabilité et de toute autre information pertinente au contrôle ;
12. communication au commissaire de tous les projets ou intentions susceptibles d'altérer de manière significative la valeur comptable des actifs et des passifs ou leur classification ;
13. enregistrement correct des transactions et caractère approprié des informations fournies y relatives ;
14. titre valable des actifs et informations fournies sur les sûretés réelles ou autres ;
15. cas de non-respect des dispositions contractuelles et des règles des autorités de contrôle ;
16. correction des chiffres comparatifs ;
17. exhaustivité des informations fournies concernant les parties liées ;
18. caractère approprié des informations fournies concernant les parties liées ;
19. législation relative à la lutte contre le blanchiment d'argent ;
20. communication au commissaire d'informations relatives à des situations de conflits d'intérêts ;
21. informations à communiquer dans le rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés) conformément à l'article 96 (ou l'article 119) du Code des sociétés.

Si, de façon objective, le réviseur peut constater qu'un des points mentionnés ci-avant n'est pas d'application, il peut omettre ce point dans les déclarations écrites demandées.

La présente norme de révision a pour but d'apporter des précisions sur l'utilisation en tant qu'élément probant, des déclarations reçues de la direction, sur les procédures à mettre en œuvre pour évaluer et documenter ces déclarations et enfin, sur l'attitude du réviseur lorsque la direction refuse de fournir les déclarations sollicitées.

1.2. Selon la pratique internationale, le réviseur doit obtenir la preuve que les dirigeants reconnaissent leur responsabilité dans la présentation sincère d'états financiers respectant les normes généralement admises et que l'organe de gestion compétent a effectivement arrêté ces états financiers. Le réviseur vérifiera que les comptes annuels (ou consolidés) ont effectivement été arrêtés conformément à la loi et prendra connaissance à cet effet du procès-verbal de la réunion de l'organe de gestion de l'entité qui a pris cette décision. A défaut, le réviseur ne pourrait pas certifier les comptes annuels (ou consolidés), conformément au paragraphe **3.16.** des Normes générales de révision.

1.3. Par déclarations de la direction, on entend toute déclaration verbale ou écrite recueillie auprès de la direction de l'entité.

1.3.1. Parmi les déclarations verbales, on distinguera :

- a) celles que le réviseur aura consignées dans un memorandum d'entretien ;
- b) de celles que le réviseur aura confirmées par un courrier à son interlocuteur sans en demander confirmation expresse, ce qui réduit la possibilité de mauvaise compréhension entre le réviseur et la direction.

<sup>(4)</sup> Cf. note de bas de page 2.

1.3.2. Les déclarations écrites ont une valeur probante très supérieure aux déclarations verbales. Elles peuvent prendre la forme :

- a) d'une lettre d'affirmation signée par la direction ;
- b) d'une lettre du réviseur confirmant sa propre compréhension des déclarations de la direction avec laquelle celle-ci se déclare d'accord par écrit ;
- c) d'un procès-verbal de réunions de l'organe de gestion, du comité de direction ou d'un organe similaire ainsi que la copie signée des comptes annuels (ou consolidés) ou d'un rapport des organes précités.

Les déclarations écrites requises doivent prendre la forme de ce qui a été mentionné dans le point a).

## 2. LES DECLARATIONS DE LA DIRECTION EN TANT QU'ELEMENT PROBANT

2.1. Les déclarations de la direction constituent un élément probant subsidiaire. Lorsqu'il ne peut raisonnablement exister d'autres éléments probants suffisants et adéquats, le réviseur doit obtenir des déclarations écrites de la direction sur tous les aspects significatifs touchant aux comptes annuels (ou consolidés).

Les déclarations de la direction ne peuvent se substituer à d'autres éléments que le réviseur peut raisonnablement considérer comme disponibles. Ainsi par exemple, les déclarations de la direction ne seront pas un élément probant acceptable pour le contrôle d'un solde bancaire, de la propriété d'un bien ou d'un prix d'achat ou de vente.

2.2. Les déclarations écrites sont préférables à la consignation par le réviseur des conclusions d'un entretien. Lorsque le réviseur peut s'attendre à pouvoir trouver des éléments d'une valeur probante supérieure à des déclarations verbales ou même écrites, il doit rechercher ces éléments probants. S'il ne peut les obtenir, soit parce que l'accès à l'information lui est refusé, soit pour un autre motif, il ne peut se contenter des déclarations qui lui sont faites. Il doit examiner les conséquences de cet accès limité à l'information sur la poursuite de sa mission et, le cas échéant, également sur le contenu de son rapport.

2.3. Habituellement, les demandes de confirmations sont rassemblées dans un document dénommé « lettre d'affirmation » de la direction.

L'exemple de lettre d'affirmation repris en annexe est indicatif; il illustre la manière dont peut être rédigé le texte lié aux sujets mentionnés au paragraphe 1.1. ci-avant.

Le réviseur d'entreprises apprécie, en fonction des circonstances, quelles sont les déclarations additionnelles spécifiques qui sont considérées comme nécessaires ou appropriées. Il est recommandé de limiter les déclarations additionnelles spécifiques, sollicitées auprès de la direction, aux sujets qui sont considérés individuellement ou globalement comme importants pour les comptes annuels (ou consolidés).

En ce qui concerne certaines rubriques, le réviseur précisera, si nécessaire, à la direction ce que le réviseur considère comme important.



2.4. Pendant l'exécution de la révision, la direction fournit de nombreuses déclarations au réviseur, que celles-ci soient ou non sollicitées par ce dernier. Lorsque de telles déclarations ont trait à des informations importantes pour les comptes annuels (ou consolidés), le réviseur devra :

- vérifier si les auteurs de ces déclarations peuvent être considérés comme bien informés sur les points concernés ;
- rechercher, à partir des sources internes ou externes à l'entité, des éléments probants confirmant ces déclarations ;
- apprécier si les informations reçues de la direction apparaissent raisonnables et cohérentes avec les autres informations collectées.

2.5. Dans certains cas, une déclaration de la direction peut constituer le seul élément probant que le réviseur puisse raisonnablement espérer obtenir. Ainsi, le réviseur ne peut pas nécessairement s'attendre à ce que d'autres éléments probants puissent corroborer l'intention de la direction, par exemple l'intention de conserver ou de céder une participation ou l'intention d'arrêter une branche d'activité de l'entité.

Si la déclaration de la direction est le seul élément probant disponible, le réviseur doit apprécier les conséquences de cette situation sur le contenu de son rapport.

2.6. Si la déclaration de la direction est contradictoire avec d'autres éléments probants, le réviseur devra examiner les circonstances et si nécessaire, après s'en être entretenu avec la direction, remettre en question la fiabilité des autres déclarations faites par celle-ci.

### 3. DOCUMENTATION DES DECLARATIONS RECUES DE LA DIRECTION

3.1. Le réviseur inclut dans ses documents de travail la trace des déclarations reçues de la direction, et qu'il a l'intention de retenir comme élément probant, que celles-ci constituent des déclarations verbales ou écrites.

3.2. La lettre d'affirmation porte en principe une date proche de celle du rapport du réviseur sur les comptes annuels (ou consolidés). Dans certains cas concernant des opérations particulières, une lettre distincte peut être également obtenue en cours de mission.

3.3. La lettre d'affirmation de la direction doit être signée par des membres de la direction responsables au plus haut niveau de l'entité, en ce compris de sa politique financière (en principe l'administrateur délégué ou le directeur général et le directeur financier) compte tenu de leur connaissance des faits et de leur autorité. Dans certaines circonstances, le réviseur pourra souhaiter obtenir une lettre d'affirmation signée en outre par une autre personne (ou un autre organe) concerné(e) qui a le droit d'engager l'entité pour des actes dépassant la gestion journalière.

#### 4. INCIDENCE DU REFUS DE FOURNIR UNE DECLARATION ECRITE

4.1. Lorsque la direction de la société refuse de confirmer une information par écrit, le réviseur doit s'informer sur les raisons de ce refus. Le cas échéant, il pourra rappeler aux personnes concernées leurs obligations légales découlant de l'article 137 du Code des sociétés et, si nécessaire, invoquer la sanction pénale prévue à l'encontre de ceux qui refusent de procurer les renseignements qu'ils sont tenus de fournir (art. 170, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> C. Soc.). Il pourra juger utile d'en informer le président de l'organe de gestion.

4.2. Lorsque la direction refuse de confirmer par écrit les informations requises, le réviseur mentionnera ce fait dans son rapport conformément à l'article 144, 2<sup>o</sup>, du Code des sociétés. En outre, ceci constitue une limitation de l'étendue de son contrôle, ce qui doit conduire le réviseur à formuler des réserves dans son rapport ou à faire une déclaration d'abstention (*cf.* Normes générales de révision, paragraphes 3.3.5. et 3.9.1.). Lorsque la direction refuse de fournir par écrit les déclarations additionnelles spécifiques que le réviseur considère comme nécessaires ou appropriées, il envisagera si cette situation constitue une limitation de l'étendue de son contrôle.

\*\*\*

## Annexe : Exemple de lettre d'affirmation de la direction du 15 décembre 2006

*[Bien que les demandes de déclarations adressées à la direction sur certaines questions puissent servir à attirer son attention sur celles-ci et, par conséquent, inciter cette dernière à examiner plus en détail ces questions qu'elle ne le ferait habituellement, le commissaire garde à l'esprit que l'utilisation des déclarations de la direction comme éléments probants est soumise à certaines limites.]*

*(Papier à en-tête de l'entité)  
(A l'attention du Commissaire...)  
(Date...)*

Cette lettre d'affirmation s'inscrit dans le cadre de votre contrôle des comptes annuels (ou consolidés) de l'entité ABC pour l'exercice clos le 31 décembre 20X1 visant à exprimer une opinion sur la question si les comptes annuels (ou consolidés) donnent une image fidèle *[du patrimoine de l'entité au 31 décembre 20X1, de sa situation financière et de ses résultats* <sup>(5)</sup> pour l'exercice clos à cette date, conformément à (indiquer le référentiel comptable applicable).

1. En vertu de la loi, nous sommes responsables de l'établissement et de la présentation sincère des comptes annuels (ou consolidés), conformément à *(indiquer le référentiel comptable applicable)* <sup>(6)</sup> ;
2. Nous reconnaissons notre responsabilité dans la conception et la mise en place du contrôle interne afin d'atteindre l'objectif de l'entité relatif à l'établissement de l'information financière, y compris la conception et la mise en place de contrôles internes destinés à prévenir et à détecter les fraudes et les erreurs ;
3. Les comptes annuels (ou consolidés) ne contiennent pas d'anomalies significatives. Nous sommes d'avis que l'incidence d'anomalies non-corrigées sur les comptes annuels (ou consolidés), considérées individuellement ou dans leur globalité, n'est pas significative. Une liste d'anomalies non-corrigées est annexée à cette lettre ; *(if not applicable, please indicate « N/A »)*
4. Nous confirmons vous avoir communiqué les résultats de notre évaluation du risque que les comptes annuels (ou consolidés) comportent des anomalies significatives provenant de fraudes ; *(if no such risks are identified, please mention the outcome of your assessment)*
5. Nous confirmons vous avoir signalé tous les faits liés à des fraudes commises ou suspectées dans l'entité, dont nous avons eu connaissance et impliquant :
  - (i) la direction ;
  - (ii) des employés ayant un rôle important dans le cadre du contrôle interne ;ou

<sup>(5)</sup> Si le référentiel IFRS est le référentiel comptable applicable, le libellé suivant est utilisé : « *de la situation financière de l'entité au 31 décembre 20X1, ainsi que de sa performance financière et de ses flux de trésorerie* ».

<sup>(6)</sup> Si nécessaire, ajouter « au nom de l'organe de gestion (ou d'un organe similaire) ».

- (iii) d'autres personnes dès lors que la fraude pourrait avoir un impact significatif sur les comptes annuels (ou consolidés) ;

*(please mention the facts you have disclosed)*

6. Nous confirmons vous avoir signalé toute allégation de fraudes commises ou suspectées ayant un impact sur les comptes annuels (ou consolidés) de l'entité, dont nous avons eu connaissance, par des membres du personnel, des anciens membres du personnel, des analystes, les autorités de contrôle ou autres ; *(please mention the allegations of fraud or suspected fraud)*
7. Nous confirmons vous avoir communiqué tous les cas, avérés ou non avérés, de non-respect des dispositions légales et réglementaires dont l'effet doit être pris en compte dans l'établissement des comptes annuels (ou consolidés) ;
8. Nous sommes d'avis que toutes les hypothèses majeures retenues, en matière d'évaluations en juste valeur <sup>(7)</sup> et à d'informations fournies les concernant, sont raisonnables, et que celles-ci reflètent correctement nos intentions et notre capacité à mener un plan d'action spécifique au nom de l'entité ; *(if not applicable, please indicate « N/A »)*
9. Nous sommes d'avis que les méthodes d'évaluation, y compris les hypothèses retenues par la direction pour déterminer les justes valeurs <sup>(8)</sup> dans le contexte du (référentiel comptable), ainsi que la permanence de ces méthodes sont appropriées ; *(if not applicable, please indicate « N/A »)*

Nous vous confirmons, au mieux de nos connaissances et en toute bonne foi, que :

10. Tous les événements postérieurs à la date de clôture qui nécessiteraient un ajustement des comptes annuels (ou consolidés), ou une information fournie dans ceux-ci, en conformité avec (le référentiel comptable), ont été identifiés ;
11. Nous vous avons mis à votre disposition l'ensemble de la comptabilité, tous les livres comptables, toute la documentation y afférente, tous les procès-verbaux des assemblées d'actionnaires et des réunions des organes de gestion, de direction et de supervision et toute information pertinente au contrôle ;
12. Nous vous avons communiqué tous les projets ou intentions susceptibles d'altérer de manière significative la valeur comptable des actifs et des passifs ou leur classification. Le cas échéant, des informations y relatives ont été fournies dans les comptes annuels (ou consolidés) en conformité avec (le référentiel comptable) ;
13. Toutes les transactions ont été correctement enregistrées et, si nécessaire, ont fait l'objet d'une information appropriée fournie dans les comptes annuels (ou consolidés). Nous avons enregistré ou, le cas échéant, décrit tous les passifs, y compris les passifs réels ou éventuels, et des informations ont été fournies les concernant en conformité avec (le référentiel comptable), plus spécifiquement les litiges, les engagements financiers significatifs (p. ex. ceux liés à l'utilisation d'instruments financiers) et tous les engagements non repris dans le bilan ;

<sup>(7)</sup> Par évaluations en juste valeur, non seulement les évaluations effectuées d'éléments des états financiers devant faire l'objet d'une évaluation en juste valeur sur la base du référentiel comptable sont visées, mais également les évaluations réalisées d'amortissements ou de réductions de valeur exceptionnels considérés nécessaires dans les circonstances.

<sup>(8)</sup> Cf. note de bas de page 3.

14. L'entité dispose d'un titre valable des, ou contrôle tous ses, actifs contenus dans les comptes annuels (ou consolidés) et des informations ont été fournies sur les sûretés réelles ou autres, en conformité avec (le référentiel comptable) ;
15. Notre entité s'est conformée à toutes les dispositions contractuelles dont le non-respect pourrait avoir une incidence significative sur les comptes annuels (ou consolidés). Nous n'avons connaissance d'aucune violation des règles des autorités de contrôle susceptible d'avoir une incidence significative sur les comptes annuels (ou consolidés) ; (*if not applicable, please eliminate second sentence*)
16. Tous les événements ou questions qui, selon (le référentiel comptable), nécessiteraient une correction des chiffres comparatives, ont été identifiés ; (*if not applicable, please indicate « N/A »*)
17. Nous confirmons l'exhaustivité des informations fournies concernant l'identification des parties liées, telles que définies par (le référentiel comptable) ;
18. Les informations fournies dans les comptes annuels (ou consolidés) relatives aux parties liées sont conformes aux dispositions (du référentiel comptable) ;
19. Nous sommes informés de la loi du 11 janvier 1993 concernant la lutte contre le blanchiment d'argent, modifiée le 12 janvier 2004 ;

De bonne foi et au mieux de nos connaissances,

- a. Toutes les transactions intervenues durant l'exercice sont de nature commerciale fiable et sont cohérentes avec l'objet social de l'entité tel qu'il figure dans nos statuts ;
- b. Au cours de l'exercice, il n'y a pas eu de transaction cash pour un montant dépassant le seuil légal de 15.000 EUR. Au cours de l'exercice, il n'y a pas eu de transaction immobilière dont le montant en espèces dépasse les 10 % du montant total ou le seuil de 15.000 EUR ;
- c. Il n'y a pas eu de transaction de transit de fonds de tiers par les comptes de l'entité ;
- d. Il n'y a pas eu de transaction avec des entités ou personnes enregistrées dans des pays qualifiés de non coopératifs par la « *Financial Action Group (FAG)* » ou l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (liste actuelle des pays non-coopératifs du FAG : les Iles Cook, l'Indonésie, le Myanmar, le Nauru, le Nigéria et les Philippines) & (liste actuelle des paradis fiscaux non-coopératifs de l'OCDE : l'Andorre, le Libéria, la Principauté de Liechtenstein, la République des Iles Marshall et la Principauté de Monaco), à l'exception de : ... ;
- e. Il n'y a pas de participations, de souscriptions à des augmentations de capital ou de prêts d'entités enregistrées dans des pays qualifiés par l'administration fiscale comme d'autres paradis fiscaux/centres *offshore*, à l'exception de ...

20. Toute information relative à des cas de conflits d'intérêts, tels que définis dans le Code des sociétés (ou dans des lois et réglementations y relatives) a été communiquée au commissaire ;
21. Le rapport de gestion sur les comptes annuels (ou consolidés) contient les informations requises par l'article 96 (ou l'article 119) du Code des sociétés.

*(Administrateur délégué)*

*(Directeur général)*

*(Directeur financier)*

*(Autre personne ou organe concerné(e))*

156