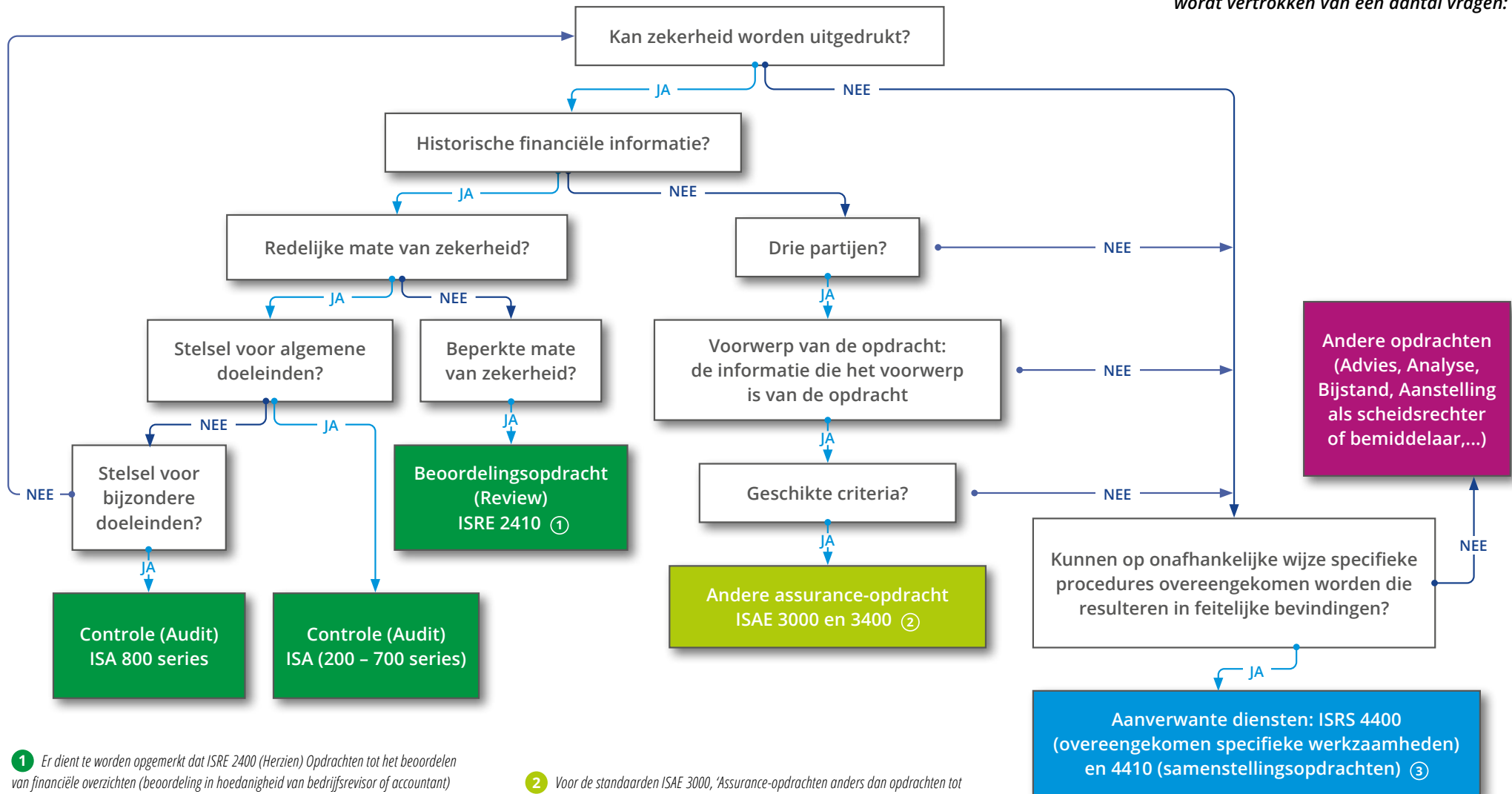


WELKE OPDRACHT VOOR
WELKE BEHOEFTE?
HET JUISTE REFERENTIEKADER
BEPALEN OM OPDRACHTEN
UIT TE VOEREN



BOOMSTRUCTUUR

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



① Er dient te worden opgemerkt dat ISRE 2400 (Herzien) Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten (beoordeling in hoedanigheid van bedrijfsrevisor of accountant) nog niet vertaald is in de twee Belgische landstalen, zijnde het Nederlands en het Frans. Dat is een voorwaarde om de standaard verplicht te maken in België. Momenteel is enkel ISRE 2410 (beoordeling in de hoedanigheid van commissaris) van toepassing in België. Bijgevolg moet de bedrijfsrevisor die een beoordelingsopdracht uitvoert, een ISRE toepassen voor zover deze is vertaald. Aangezien ISRE 2400 niet is vertaald, kan de bedrijfsrevisor deze standaard toepassen op grond van zijn professionele oordeelsvorming. De bedrijfsrevisor is evenwel verplicht te verwijzen naar een referentiekader, ook al is de door hem toegepaste standaard niet vertaald en bijgevolg niet verplicht.

② Voor de standaarden ISAE 3000, 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie' en ISAE 3400, 'Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie' loopt in België op dit moment het goedkeuringsproces (zie ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden in België voorgelegd ter openbare raadpleging van 2 september 2019 tot 31 oktober 2019). De andere ISAE-standaarden betreffende andere specifieke opdrachten (meer bepaald de ISAE 3402 'Assurance Report on Controls at a Service Organization' en 3420 'Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus') zijn nog niet van toepassing in België, maar worden wel al courant gehanteerd.

③ Voor de standaarden ISRS 4400 (overeengekomen specifieke werkzaamheden) en 4410 (samenstellingsopdrachten) loopt in België op dit moment het goedkeuringsproces (zie ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden in België voorgelegd ter openbare raadpleging van 2 september 2019 tot 31 oktober 2019).

INLEIDING EN DOELSTELLINGEN

De afgelopen jaren is het beroep van bedrijfsrevisor complexer geworden: de terechte verwachtingen van het publiek inzake de kwaliteit en transparantie van de informatie vrijgegeven door bedrijven en organisaties hebben ertoe geleid dat de eisen en de procedures waaraan de bedrijfsrevisor moet voldoen strenger geworden zijn. Hij moet immers certificeren dat de verstrekte informatie betrouwbaar is en overeenstemt met de realiteit van het bedrijf of de organisatie.

Het certificeren van de informatie kan zowel door wet- of regelgeving als via een contractuele verbintenis aan een bedrijfsrevisor worden toevertrouwd.

Het doel van deze brochure is om de verschillende soorten opdrachten van een bedrijfsrevisor te beschrijven. Het biedt een overzicht van de overwegingen die hij moet voeren om te voldoen aan de aanvragen van cliënten of informatiegebruikers (overheidsinstellingen, aandeelhouders, toezichthouders, rechters, enz.) betreffende de certificatie van informatie, en aan de vereisten van de betreffende wetgeving. De formulering van wat er van de bedrijfsrevisor verwacht wordt, moet voor de beroepsbeoefenaar in technische termen en voor de gebruiker in operationele termen vertaald worden.

Die vertaling in technische termen voor de beroepsbeoefenaar is het onderwerp van deze brochure. De bedrijfsrevisor wordt vaak geconfronteerd met wettelijke of reglementaire bepalingen die de opdracht van de bedrijfsrevisor formuleren zonder duidelijk te beschrijven welke informatie hij moet controleren, welke procedures hij moet opzetten, welke criteria hij moet toepassen om zijn opdracht uit te voeren of welke soort opdracht het is. Dat geldt soms ook voor de formulering van de aanvraag van een cliënt

of een informatiegebruiker, waardoor een kloof ontstaat tussen dat wat de stakeholder verwacht en hetgeen de bedrijfsrevisor uiteindelijk kan doen.

Bovendien moet de bedrijfsrevisor in functie van de soort opdracht normen toepassen die duidelijke criteria vooropstellen en daardoor de uitvoering van de opdracht bepalen. Dat geldt bijvoorbeeld voor de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing, ISA's*) en de internationale standaarden voor beoordelingsopdrachten (*International Standards on Review Engagements, ISRE's*), die sinds de norm van 2009 in België van toepassing zijn op de attestering van historische financiële informatie. Daarnaast worden bepaalde opdrachten ook uitgevoerd door andere beroepsbeoefenaren zoals accountants en zijn ze onderhevig aan gemeenschappelijke normen voor beroepsuitoefening. Nog andere standaarden hebben betrekking op deontologie, zoals de internationale standaard voor kwaliteitsbeheersing (*International Standard on Quality Control, ISQC 1*), die sinds 2013 van kracht is. Naast de wet- en regelgeving inzake deontologie beschikt de Belgische bedrijfsrevisor zo over een scala van gedrags- en beroepsregels, die een waarborg bieden voor kwaliteit en ethisch handelen. De verschillende standaarden die van toepassing zijn, zullen verderop in deze brochures uitgelegd worden.

Welk soort opdracht wordt gekozen, is afhankelijk van zowel de soort informatie als de door de wet of de gebruiker gewenste informatie. Daar komt nog het referentiekader bij (beroepsnormen) dat de bedrijfsrevisor moet toepassen in functie van de soort opdracht die hij moet uitvoeren. Deze oefening om aanvragen en, in voorkomend geval, wettelijke teksten te vertalen en te interpreteren is bovenal bedoeld om opdrachten te harmoniseren en hoge kwaliteit van uitvoering te garanderen.

VRAGEN DIE HELPEN OM DE UIT
TE VOEREN OPDRACHT TE BEPALEN:
WELKE WEG MOET ER GEVOLGD
WORDEN? (Beslissingsstructuur)

Om de juiste keuze te maken is inzicht nodig in de kenmerken van elke soort van opdracht dat de bedrijfsrevisor kan uitvoeren. Niet elke soort is voor elke situatie geschikt. Een vergelijkende tabel met de verschillende soorten opdrachten en vooral verslagen is opgenomen op het einde van deze brochure (bijlage 3).

Zoals in de inleiding al vermeld werd, is de keuze voor een soort opdracht afhankelijk van de soort informatie (voorwerp van de opdracht) en de door de wet vereiste of de gebruiker gewenste informatie.

De eerste vraag die gesteld moet worden wat die twee aspecten betreft is of het mogelijk is om een mate van zekerheid uit te drukken. Dankzij die eerste vraag kan er bepaald worden tot welke grote groep de opdracht behoort: assurance-

opdrachten of 'non-assurance-opdrachten'. Die laatste groep wordt in twee categorieën opgedeeld: opdrachten voor aanverwante diensten of andere opdrachten. Bijgevolg hebben we het dus over drie grote opdrachtgroepen (assurance-opdrachten, aanverwante diensten en andere opdrachten).

Aan de hand van de te behandelen informatie wordt de soort opdracht bepaald wat de assurance-opdrachten betreft. Dat criterium wordt echter anders toegepast als het gaat over een opdracht voor aanverwante diensten of over andere opdrachten die in principe contractueel zijn, en waarbij er andere criteria verbonden zijn aan de behoeften van gebruikers. Die andere criteria zullen voor meer duidelijkheid zorgen wat de soort opdracht en de functie van de soort informatie betreft.

DE SOORTEN OPDRACHTEN EN DE
GELDENDE NORMEN
(zie conceptueel kader – bijlagen 1 en 2)




1. Assurance-opdracht: 5 basisvoorwaarden, 2 soorten informatie en 2 zekerheidsniveaus

De kerntaak van de bedrijfsrevisor bij een assurance-opdracht is het verschaffen van een bepaalde mate van zekerheid over de betrouwbaarheid van informatie. Dit doet hij door deze informatie te toetsen aan criteria, om zo het vertrouwen van de gebruiker in die informatie te versterken.

Het betreft een opdracht waarbij de bedrijfsrevisor voldoende en geschikte controle-informatie probeert te verkrijgen, om dan een oordeel (audit) of een conclusie (overige assurance-opdrachten) tot uitdrukking te brengen. Zijn doel daarbij is om de informatie, voorwerp van de opdracht, betrouwbaarder te maken voor de gebruikers. Hiervoor wordt informatie getoetst aan onderzoeksnormen (criteria).

Vijf basisvoorwaarden

Los van de soort informatie en het gewenste zekerheidsniveau, dient een assurance-opdracht aan **vijf basisvoorwaarden** te voldoen:

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

De uitkomst van de opdracht is de toetsing of evaluatie van een informatie-element, **onderliggend onderzoeksobject** (*subject matter information*)

ten opzichte van de vooraf vastgestelde criteria. Met betrekking tot deze informatie over het voorwerp van de opdracht verzamelt de bedrijfsrevisor voldoende en geschikte informatie die hem een redelijke grondslag biedt voor het formuleren van zijn oordeel of zijn conclusie. De informatie, voorwerp van de opdracht, mag bijvoorbeeld gebaseerd zijn op het verslag opgesteld door het bestuursorgaan over de prestatie van een onderneming in het kader van duurzaamheidsdoelstellingen, op de beschrijving opgesteld door de vennootschap betreffende de gepastheid van de opgezette en uitgevoerde controles binnen de vennootschap, of op de verklaring van conformiteit met de wetgeving, regelgeving of contractuele bepalingen.

Criteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het toetsen of evalueren van de informatie die het voorwerp is van de opdracht:

- Criteria kunnen **formeel** zijn, bijvoorbeeld bij het opstellen van de financiële overzichten, waar ze kunnen bestaan uit het in België van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - Bij het rapporteren over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen kunnen de criteria bestaan uit een bestaand kader voor interne beheersingsmaatregelen of uit individuele doelstellingen voor beheersing die specifiek zijn ontwikkeld ten behoeve van de opdracht.
 - Bij het rapporteren over de conformiteit met de wet- of regelgeving of contractuele bepalingen kunnen de criteria bestaan uit de van toepassing zijnde wet- of regelgeving of uit overeenkomsten waarvan de naleving dient te worden nagegaan.
- Voorbeelden van **minder formele** criteria zijn een intern ontwikkelde gedragscode of een contractueel afgesproken prestatieniveau.

Twee soorten informatie

De soort assurance-opdracht die uitgevoerd moet worden, kan bepaald worden aan de hand van twee soorten informatie:

1. **Historische financiële informatie**  :

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

2. **Andere informatie dan de historische financiële informatie**  :

informatie die al dan niet van financiële aard is, maar niet historisch is.

Er worden twee types informatie bedoeld:

- a) **niet-financiële informatie** over de activiteiten van een bedrijf, het toegepaste beleid en de resultaten daarvan, met betrekking tot milieukwesties, sociale kwesties, personeelskwesties, de rechten van de mens of de strijd tegen corruptie. Het kan dus bijvoorbeeld gaan over informatie over het milieu of de maatschappij of over interne beheersingsmaatregelen; of
- b) **niet-historische financiële informatie**, die per definitie niet afkomstig is van de jaarrekening of de financiële overzichten. Het betreft bijvoorbeeld toekomstgerichte informatie in een prospectus, de werkelijke aandelenkoers zoals die bepaald is door het bestuursorgaan van een onderneming of de balans van broeikasgassen.

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

Aan de hand van de soort informatie die het voorwerp van de opdracht is, kan de soort opdracht bepaald worden:


1. Bij historische financiële informatie past meestal **een controleopdracht of een beoordelingsopdracht**. De keuze tussen de twee zal afhangen van het zekerheidsniveau dat de wet vereist of de gebruiker wenst. Voorbeelden zijn een audit of beoordeling van financiële overzichten, de beschrijving van een systeem en prestatiegegevens.
2. Voor 'andere informatie dan de historische financiële informatie' is over het algemeen een **andere assurance-opdracht** meer geschikt. De omvang zal bepaald worden in functie van de wensen van de gebruiker of de wettelijke vereisten inzake de mate van zekerheid (redelijk of beperkt).

Twee zekerheidsniveaus

Het door de bedrijfsrevisor verstrekte zekerheidsniveau stelt derde gebruikers van de informatie in staat om de mate van vertrouwen te beoordelen die aan de informatie moet worden toegekend. De aard en de mate van zekerheid houden verband met de aard en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden en de resultaten daarvan.

Er bestaan twee zekerheidsniveaus: de **redelijke mate van zekerheid** en de **beperkte mate van zekerheid**. Absolute zekerheid kan nooit verstrekt worden omdat er inherente beperkingen aan een controle verbonden zijn die als gevolg hebben dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan hij zijn conclusies trekt en zijn oordeel vormt, eerder overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. Hierbij worden dan ook begrippen gehanteerd zoals materialiteit, steekproeven en risico-inschatting. Minder zekerheid verstrekken betekent in het algemeen dat de bedrijfsrevisor minder diepgaande werkzaamheden heeft uitgevoerd. De materialiteit (mate van nauwkeurigheid) is hetzelfde.

1. Een **redelijke mate van zekerheid**  (bijvoorbeeld een **controle-opdracht**). Hierbij is de kans dat de bedrijfsrevisor een verkeerde uitspraak doet over de betreffende informatie tot een vaktechnisch aanvaardbaar laag niveau teruggebracht, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht. De conclusie van de bedrijfsrevisor wordt tot uitdrukking gebracht in een vorm die het oordeel van de bedrijfsrevisor over de uitkomst van de toetsing of evaluatie van het onderliggend onderzoeksobject uitdrukt. De bedrijfsrevisor brengt een oordeel tot uitdrukking over de betrouwbaarheid van de informatie.
Dat doet hij in positieve zin ("De financiële overzichten geven een getrouw beeld..." of "De informatie is op getrouwe wijze voorgesteld").

2. Een **beperkte mate van zekerheid**  (bijvoorbeeld een **beoordelings-opdracht**). Hierbij is de kans dat de bedrijfsrevisor een verkeerde uitspraak doet over de betreffende informatie tot een vaktechnisch aanvaardbaar niveau teruggebracht, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht. De kans op een verkeerde uitspraak is groter dan bij een redelijke mate van zekerheid. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie wordt de conclusie tot uitdrukking gebracht in een vorm die uitdrukt of een aangelegenheid onder de aandacht van de bedrijfsrevisor is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. De aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn beperkt in vergelijking met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, maar dienen wel zinvol te zijn volgens de professionele oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor. Om zinvol te zijn, zal het door de bedrijfsrevisor verkregen zekerheidsniveau leiden tot vertrouwen bij de gebruikers met betrekking tot de informatie over het onderzoeksobject, en duidelijk meer dan onbeduidend zijn. De bedrijfsrevisor formuleert een conclusie over de betrouwbaarheid van de informatie.
Dat doet hij in negatieve vorm ("Er is niets onder onze aandacht gekomen dat ons ertoe aanzet van mening te zijn dat...").

Assurance-opdrachten met betrekking tot historische financiële informatie

Wat zijn de mogelijke opdrachten?

- Controleopdrachten¹ (controleverslag)
- Beoordelingsopdrachten¹ (beoordelingsverslag)

Welke normen past de bedrijfsrevisor toe om deze soort opdrachten uit te voeren?

- De wettelijke **controleopdrachten** moeten worden uitgevoerd overeenkomstig de ISA's² (controleopdrachten).
- De wettelijke **beoordelingsopdrachten** moeten worden uitgevoerd overeenkomstig de in België van toepassing zijnde ISRE 2410 (beoordelingsopdracht).

Afhankelijk van het type entiteit, is ook de norm met betrekking tot de contractuele controle van kmo's en kleine (i)vzw's en stichtingen en de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten bij kmo's en kleine (i)vzw's en stichtingen ("gemeenschappelijke KMO-norm") van toepassing.

Assurance-opdrachten met betrekking tot andere informatie dan historische financiële informatie (Andere assurance-opdrachten)

Wat zijn de mogelijke opdrachten?

- Opdrachten met betrekking tot niet-financiële informatie
- Opdrachten met betrekking tot niet-historische financiële informatie



Welke normen past de bedrijfsrevisor toe om deze soort opdrachten uit te voeren?

Deze opdrachten worden uitgevoerd overeenkomstig de *International Standards on Assurance Engagements* (ISAE). Voor de standaarden ISAE 3000, 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie' en ISAE 3400, 'Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie' loopt in België op dit ogenblik het goedkeuringsproces³.

Elke ISAE-standaard bepaalt het specifieke toepassingsgebied voor de opdracht. Wanneer een ISAE van toepassing is op een specifiek onderliggend onderwerp, is die ISAE ook van toepassing, naast ISAE 3000.

¹ Zie voor een diepgaandere toelichting: bijlage 1.

² In het algemeen zijn de ISA's van toepassing voor de financiële overzichten en voor de elementen van financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met:

- een **stelsel voor algemene doeleinden**  : een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om tegemoet te komen aan de gemeenschappelijke informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel zijn, dan wel een compliance-stelsel (herziene ISA 700, para 7 (b))
- of een **stelsel voor bijzondere doeleinden**  : een stelsel inzake financiële verslaggeving dat is opgezet om te voldoen aan de informatiebehoefte van specifieke gebruikers. Het stelsel inzake financiële verslaggeving kan een getrouw-beeld-stelsel of een compliance-stelsel zijn (ISA 800, para. 6 (b)).

³ Zie ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden in België (voorgelegd ter openbare raadpleging van 2 september 2019 tot 31 oktober 2019). De andere ISAE-standaarden betreffende andere specifieke opdrachten (meer bepaald de ISAE 3402 'Assurance Report on Controls at a Service Organization' en 3420 'Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus') zijn nog niet van toepassing in België, maar worden wel al courant gehanteerd.

Assurance-opdrachten met betrekking tot historische financiële informatie

Wat is het resultaat van de voor deze opdrachten uitgevoerde werkzaamheden (geschreven verslag)?

Het **controleverslag** is het meest bekende.

- Hierin rapporteert de bedrijfsrevisor over de uitkomst van een controleopdracht.
- Het verslag geeft een redelijke mate van zekerheid over de betrouwbaarheid van historische financiële informatie (oordeel).
- Relevant voor de inhoud van het verslag zijn ISA's 700-706 en 800-805.

Het **beoordelingsverslag** komt minder vaak voor.

- Volgens de geldende standaard in België (ISRE 2410, beoordeling in de hoedanigheid van commissaris) is de beoordeling een controle van de financiële overzichten van een entiteit, maar voor een periode die korter is dan het boekjaar van de entiteit⁴.
- Het verslag geeft een beperkte mate van zekerheid over de betrouwbaarheid van historische financiële informatie. Het verschil met het controleverslag ligt alleen in de mate van zekerheid, die lager is dan bij de controle van de jaarrekening. Daarom kost het uitvoeren van een beoordelingsopdracht gewoonlijk minder tijd dan een controleopdracht.
- Relevant voor de inhoud van het verslag zijn de ISRE's. Momenteel is enkel ISRE 2410 van toepassing in België⁵.

⁴ Er bestaan andere beoordelingen voor een volledig boekjaar, maar het verschil met een controle (audit) is dat de procedures minder lang zijn. Een dergelijke beoordeling is onderhevig aan internationale standaard ISRE 2400 (Herzien) Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten (beoordeling in hoedanigheid van bedrijfsrevisor of accountant) die in België niet van kracht is. ISRE 2400 is inderdaad nog niet vertaald in de twee Belgische landstalen, zijnde het Nederlands en het Frans. Dat is een voorwaarde om de standaard verplicht te maken in België. Momenteel is enkel ISRE 2410 (beoordeling in de hoedanigheid van commissaris) van toepassing in België. Bijgevolg moet de bedrijfsrevisor die een beoordelingsopdracht uitvoert, een ISRE toepassen voor zover deze is vertaald. Aangezien ISRE 2400 niet is vertaald, kan de bedrijfsrevisor deze standaard toepassen op grond van zijn professionele oordeelsvorming. De bedrijfsrevisor is evenwel verplicht te verwijzen naar een referentiekader, ook al is de door hem toegepaste standaard niet vertaald en bijgevolg niet verplicht.

⁵ Zie vorige voetnoot.

Assurance-opdrachten met betrekking tot andere informatie dan historische financiële informatie (Andere assurance-opdrachten)

Wat is het resultaat van de voor deze opdrachten uitgevoerde werkzaamheden (geschreven verslag)?

Een **assurance-rapport** is bedoeld voor andere informatie dan historische financiële informatie. Deze informatie kan financieel of niet-financieel van aard zijn. Het geeft de uitkomst weer van een overige assurance-opdracht.

- Bij een assurance-opdracht wordt de term 'onderzoeken' gebruikt in plaats van 'controleren' of 'beoordelen'.
- Een assurance-rapport geeft een redelijke mate van zekerheid of een beperkte mate van zekerheid (conclusie). Afhankelijk van de wettelijke vereisten of de wensen van de gebruiker moet een keuze gemaakt worden.
- Relevant voor de tekst van het assurance-rapport zijn ISAE 3000 en eventuele specifieke ISAE-standaarden (bijvoorbeeld ISAE 3400).
- Assurance-opdrachten moeten aan vergelijkbare eisen voldoen als controle- of beoordelingsopdrachten. Het verschil ligt in het onderzoeksobject.
- Verder biedt het assurance-rapport over het algemeen meer mogelijkheden voor een op maat gemaakte tekst, afgestemd op de uitgevoerde werkzaamheden.



Assurance-opdrachten met betrekking tot historische financiële informatie

Voorbeelden van opdrachten/verslagen

Controleopdrachten:

- de controle van de jaarrekening;
- de controle van een jaarrekening waarin de subsidie is vermeld of van een aparte subsidieverantwoording.
- In de publieke sector wordt vaak ook om een oordeel over de rechtmatigheid van de aan de jaarrekening onderliggende verrichtingen gevraagd.

Beoordelingsopdrachten:

- de beoordeling van tussentijdse financiële overzichten (bv. semestriële staten);
- de uitkering van een interimdividend (in een NV);
- de nettoactietest (in een BV of CV) (WVV);
- enz.

Assurance-opdrachten met betrekking tot andere informatie dan historische financiële informatie (Andere assurance-opdrachten)

Voorbeelden van opdrachten/verslagen

- de prestatie van een onderneming in het kader van duurzaamheidsdoelstellingen;
- de performantie inzake CO₂-emissies;
- de effectiviteit van de interne controle over de financiële verslaggeving;
- de naleving van wet- en regelgeving of van contractuele bepalingen;
- de getrouwe weergave van de beschrijving van processen en controles bij een serviceorganisatie;
- het uitvoeren van een certificeringsopdracht overeenkomstig het Rekendecreet bij de Vlaamse rechtspersonen;
- de liquiditeitstest (in een BV of CV) (WVV).

De bedrijfsrevisor kan een certificatie van niet-financiële informatie uitvoeren en daarbij verschillende zekerheidsniveaus toepassen voor ofwel het geheel van gegevens of een deel van de gebruikte indicatoren.

De bedrijfsrevisor kan in zijn verslag vier soorten van oordeel (conclusie) over de informatie formuleren, in functie van het resultaat van de uitgevoerde procedures:

Oordeel zonder voorbehoud

De bedrijfsrevisor verklaart dat de informatie in alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met het verslaggevingsstelsel dat voor dat onderzoeksobject geldt. Bij een jaarrekening opgesteld volgens het in België van toepassing zijnde stelsel of een ander algemeen aanvaard stelsel van verslaggeving verklaart hij dat deze een getrouw beeld geeft.

Oordeel met voorbehoud

De bedrijfsrevisor keurt de informatie goed met uitzondering van een onderdeel ervan. Hierbij zijn twee mogelijkheden: A) Of er is sprake van afwijkingen die van materieel belang zijn, maar niet van diepgaande invloed. Afwijkingen kunnen zich voordoen als gevolg van fraude of fouten en worden als van materieel belang beschouwd indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of gezamenlijk, de economische beslissingen genomen door gebruikers op basis van deze jaarrekening, beïnvloeden. Bovendien betekent de term 'diepgaand' dat de afwijking volgens de bedrijfsrevisor betrekking heeft op gevolgen die niet beperkt zijn tot specifieke elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten, of die niet beperkt zijn tot specifieke elementen, rekeningen of posten van de financiële overzichten, maar wel een belangrijk deel van de financiële overzichten weergeven. B) Of de bedrijfsrevisor kan niet voldoende en geschikte informatie verkrijgen om een oordeel over een significant element van de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen. Hij

weet echter zeker dat de mogelijke gevolgen van niet ontdekte afwijkingen van materieel belang kunnen zijn, maar niet van diepgaande invloed. Voorbeelden zijn het ontbreken van informatie over de financiële toestand van het filiaal waarin de vennootschap een belangrijke deelneming bezit of een niet te controleren voorraad in het buitenland.

Oordeelonthouding

De bedrijfsrevisor kan de informatie als geheel niet goed- of afkeuren. Hij kan niet voldoende informatie verkrijgen om een oordeel tot uitdrukking te brengen. Hij weet wel zeker dat de mogelijke gevolgen van niet ontdekte afwijkingen van materieel belang en van diepgaande invloed kunnen zijn. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de kwaliteit van de administratieve organisatie en de interne beheersing onvoldoende is.

Afkeurend oordeel

De bedrijfsrevisor keurt de informatie, die niet voldoet aan de gestelde eisen, als geheel af. Hij weet zeker dat de geconstateerde afwijkingen van materieel belang en van diepgaande invloed met betrekking tot de gecontroleerde informatie zijn. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de commissaris niet akkoord gaat met het gebruik van de continuïteitsveronderstelling, als de vennootschap een deelneming en een schuldvordering bezit die van materieel belang worden geacht, als de commissaris van mening verschilt over de door het bestuursorgaan gehanteerde waarderingsmethodes gericht op het verantwoorden van het behoud van de boekwaarde van deze activa, als de commissaris oordeelt dat deze afwijkingen een impact van materieel belang en met diepgaande invloed in de jaarrekening hebben.

Principes van ISAE 3000 toegepast op een voorbeeld (single audit) en voorbeeld van een toepassing van ISAE 3400 op een wettelijke opdracht

<i>Opdracht</i>	<i>Standaard</i>	<i>Element getoetst door het management (Subject matter)</i>	<i>Resultaat geleverd door het management (Subject matter information – SMI)</i>	<i>Soort assurance</i>
Certificering dat de uitvoering van de begroting en de aansluiting van de uitvoering van de begroting bij de jaarrekening correct zijn opgesteld (art. 9 § 5 van het besluit van 7 september 2012 betreffende controle en single audit + Afspraken over single audit – audit rekeningen 2018 Vlaamse overheid)	ISAE 3000	De beslissingen en toekenningsvoorwaarden opgelegd door de regulerende overheid bij de uitvoering van de begroting en de rapportering desbetreffend	Begroting en de rapportering desbetreffend	Redelijke mate van zekerheid te geven omtrent de naleving van de beslissingen en toekenningsvoorwaarden opgelegd door de regulerende overheid
Vaststellen of de prognose of de schatting van de winst in de prospectus correct bepaald is op basis van de vermelde grondslagen en dat de boekhoudkundige basis die gebruikt is voor die prognose of schatting overeenstemt met de grondslagen voor financiële verslaggeving toegepast door de emittent (Bijlage I, Punt 13.2 van de Verordening (EG) nr. 809/2004 van de Commissie van 29 april 2004 tot uitvoering van Richtlijn 2003/71/EG van het Europese Parlement en de Raad wat de in het prospectus te verstrekken informatie betreft)	ISAE 3400	De prognose of schatting van de winst aangeduid in de prospectus	Prospectus	Redelijke mate van zekerheid (Verslag over toekomstgerichte informatie in het kader van een prospectus)



2. De opdrachten voor aanverwante diensten

Naast assurance-opdrachten zijn twee andere soorten opdrachten relevant: overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten.

Zoals eerder in deze brochure uitgelegd, verstrekt de bedrijfsrevisor in het kader van zijn opdrachten geen zekerheid, maar onderzoekt hij informatie of stelt hij die samen. Voor deze opdrachten wordt de term 'aanverwante diensten' gebruikt, die niet tot het verstrekken van zekerheid leiden.

Die opdrachten kunnen door de wet vereist worden (dan spreken we van 'wettelijke opdrachten') of uitgevoerd worden op aanvraag van de cliënt waarbij het verslag niet bekendgemaakt wordt (dan spreken we van 'contractuele opdrachten'). Bij contractuele opdrachten moeten er geen specifieke voorwaarden vervuld worden, behoudens deze vastgelegd in de opdrachtbrief (bv. een opdracht omtrent het aantal geleverde ton).

Overeengekomen specifieke werkzaamheden (rapport van feitelijke bevindingen)

Over welke opdracht gaat het?

Bij **overeengekomen specifieke werkzaamheden** bepalen opdrachtgever en gebruikers de aard, omvang en reikwijdte van de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor. De instructies moeten voldoende duidelijk en gedetailleerd zijn, zodat hij precies weet wat hij wel en niet moet doen. De bedrijfsrevisor voert de werkzaamheden overeengekomen met de cliënt en de gebruikers uit en brengt enkel verslag uit van zijn feitelijke bevindingen, wat betekent dat de bedrijfsrevisor zelf geen mening of oordeel over de vastgestelde feiten uitdrukt, noch zich uitspreekt over de nauwkeurigheid van deze laatste. Het is aan de cliënt en de gebruikers om zelf een conclusie te vormen aan de hand van de feitelijke bevindingen van de bedrijfsrevisor.

Welke normen past de bedrijfsrevisor toe om deze soort opdrachten uit te voeren?

Deze opdrachten worden uitgevoerd overeenkomstig de *International Standards on Related Services* (ISRS's) en in het bijzonder overeenkomstig ISRS 4400 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie'. Die norm doorloopt op dit moment een goedkeuringsproces.

Samenstellingsopdrachten (samenstellingsverklaring)

Over welke opdracht gaat het?

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

Welke normen past de bedrijfsrevisor toe om deze soort opdrachten uit te voeren?

Deze opdrachten worden uitgevoerd overeenkomstig de *International Standards on Related Services* (ISRS's) en in het bijzonder overeenkomstig ISRS 4410 'Samenstellingsopdrachten'. Die norm doorloopt op dit moment een goedkeuringsproces⁶.

⁶ Ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden in België (voorgelegd ter openbare raadpleging van 2 september 2019 tot 31 oktober 2019).



Overeengekomen specifieke werkzaamheden (rapport van feitelijke bevindingen)

Wat is het resultaat van de voor deze opdrachten uitgevoerde werkzaamheden (geschreven verslag)

Het rapport van feitelijke bevindingen

- Een rapport van feitelijke bevindingen is de uitkomst van een opdracht tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden. Dit kan elk soort informatie betreffen. Het is geen assurance-opdracht. De bedrijfsrevisor geeft geen zekerheid. Hij rapporteert over de uitvoering van de overeengekomen werkzaamheden en de hierbij geconstateerde bevindingen. Hij geeft hierover geen conclusie of oordeel. Het is aan de gebruikers van het rapport om middels de geconstateerde bevindingen zelf conclusies te trekken of hieraan zekerheid te ontlenuen. Zij moeten zelf bepalen of de opdrachtgever aan de gestelde eisen heeft voldaan.
- Relevant voor de inhoud van dit rapport is **ISRS 4400**.
- Gezien de specifieke voorwaarden is de verspreidingskring van het rapport altijd beperkt tot de partijen met wie de werkzaamheden zijn afgesproken. Dit kunnen ook derden zijn, zoals een ministerie of een externe toezichthouder. De reden voor de beperking ligt in de specifieke aard van de opdracht. Willekeurige buitenstaanders kunnen het rapport verkeerd interpreteren als ze de afgesproken beperkingen in het onderzoek van de overeengekomen specifieke werkzaamheden niet goed kennen. Daarom wordt in het rapport altijd de verspreidingskring vermeld.
- Afhankelijk van het soort informatie kan ook bij de andere verslagen sprake zijn van een beperkte verspreidingskring. Deze moet dan expliciet vermeld worden.

Samenstellingsopdrachten (samenstellingsverklaring)

Wat is het resultaat van de voor deze opdrachten uitgevoerde werkzaamheden (geschreven verslag)

De samenstellingsverklaring

- De samenstellingsverklaring komt slechts sporadisch voor. Het is de uitkomst van een samenstellingsopdracht.
- Leidend voor de tekst van het verslag is **ISRS 4410**.
- Aangezien de bedrijfsrevisor hierbij de beoordeling van bepaalde elementen van de jaarrekening kan beïnvloeden, kunnen deze opdrachten niet uitgevoerd worden door de commissaris van de vennootschap.⁷

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



Overeengekomen specifieke werkzaamheden (rapport van feitelijke bevindingen)

Voorbeelden van opdrachten (contractueel en wettelijk)

- De controle van de jaarlijkse aangifte van de hoeveelheid huishoudelijke verpakkingen van een bedrijf (verpakkingsverantwoordelijke) bij Fost Plus;
- De controle van de aangifte bij val-i-pac;
- De controle van de jaarlijkse definitieve aangifte bij bebat;
- Het naleven van de verplichtingen in de emir-verordening⁸ (bijzonder verslag gericht aan de fsma);
- De subsidies – werkzaamheden betreffende verrichte uitgaven (dit verslag wordt zeer vaak gehanteerd door de Europese Unie in het kader van onderzoeks- en ontwikkelingsubsidies, subsidies aan ngo's enz.). In dat geval moet de bedrijfsrevisor zich uitspreken over het overeengekomen onderwerp betreffende de toekenning van een subsidie, zonder een mening te uiten over de nauwkeurigheid van de boekhouding;
- De controle van de naleving van bankcovenants.

Samenstellingsopdrachten (samenstellingsverklaring)

Voorbeelden van wettelijke opdrachten

- De rol die aan de bedrijfsrevisor (als hij geen commissaris is) wordt toevertrouwd in de zogeheten 'remediërende fase' (bijstandsopdrachten) van het Boek XX 'Insolventie van ondernemingen' in het Wetboek van economisch recht (die daarbij de Wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen (WCO) moderniseert en wijzigt), wordt in de *Interinstitutenaanbeveling*⁹ omschreven als objectiveringsopdracht en is gebaseerd op de samenstellingsopdracht.

⁸ Verordening EU 648/2012. Opdracht uitgevoerd overeenkomstig art. 22bis, §2 van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten.

⁹ Interinstitutenaanbeveling inzake de opdrachten voor de bedrijfsrevisor, de externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkende boekhouder of de externe erkende boekhouder-fiscalist in het kader van artikel 10, vijfde lid, artikel 12, § 1, vijfde lid en artikel 17, § 2, 5° en 6° van de WCO. Zie ook de [Interpretatieve nota van het Interinstitutencomité van 4 oktober 2018](#).




Principes van ISRS 4400 toegepast op een voorbeeld (farmaceutische sector)

<i>Opdracht</i>	<i>Standaard</i>	<i>Uit te voeren werkzaamheden door de revisor</i>	<i>Conclusie door een derde</i>	<i>Verspreiding van het verslag</i>
Werkzaamheden uitvoeren zoals overeengekomen tussen de professional en de farmaceutische onderneming, op basis van de verwachtingen van het RIZIV (meer bepaald controleren dat het investeringsplan overeenstemt met het aanvraagformulier voor steun)	ISRS 4400	Bevindingen doen zoals opgelegd door de uitvoering van de werkzaamheden De bedrijfsrevisor drukt geen oordeel uit	Het RIZIV moet zelf een besluit vormen, gebaseerd op de resultaten van het werk van de bedrijfsrevisor, over de toekenning van steun voor de productie van geneesmiddelen voor menselijk gebruik.	Verslag van feitelijke bevindingen van de bedrijfsrevisor uitsluitend gericht aan het farmaceutische bedrijf en het RIZIV

Opdracht	Standaard	Inhoud van het verslag
<p>Overeengekomen werkzaamheden bepaald in overleg met de FSMA in het kader van de toepassing van de EMIR-verordening (art. 22bis van de wet van 2 augustus 2002 over het toezicht op de naleving van de EMIR-verordening door de niet-financiële tegenpartijen)</p>	ISRS 4400	<p>Mededeling 2018/12 van het IBR</p>
<p>Overeengekomen werkzaamheden bepaald in overleg met het RIZIV</p> <p>(Art. 5, §1, zevende lid van het koninklijk besluit van 18 september 2008 tot vaststelling van de toekenningsvoorwaarden en uitvoeringsmodaliteiten van de maatregelen tot verminderingen van de heffingen op het zakencijfer van de farmaceutische specialiteiten, ingesteld door de artikelen 191bis, 191ter en 191quater van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994)</p> <p>Opdracht Pharma Tax 2018 (tot 2020)</p>	ISRS 4400	<p>IBR: Voorbeeldverslag ISRS 4400: Pharma Tax Mededeling 2009/24 betreffende de farmaceutische sector + model van het verslag</p>
<p>Overeengekomen werkzaamheden bepaald in overleg met het RIZIV</p> <p>(Art. 4, tweede lid, 4° en art. 5, tweede lid van het koninklijk besluit van 29 maart 2019 tot vaststelling van de toekenningsvoorwaarden en uitvoeringsmodaliteiten van een financiële steunregeling op basis van de heffingen op het zakencijfer van de farmaceutische specialiteiten, ingesteld door artikel 191quinquies van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994)</p> <p>Nieuwe opdracht Pharma Tax 2019</p>	ISRS 4400	<p>Advies 2019/11 van het IBR en brief van 26 april 2019 van het RIZIV als bijlage</p>
<p>Europese subsidies – werkzaamheden betreffende verrichte uitgaven (Verordening (EU) nr. 1291/2013 van 11 december 2013 tot vaststelling van Horizon 2020 - het kaderprogramma voor onderzoek en innovatie (2014-2020) en tot intrekking van Besluit nr. 1982/2006/CE Audits en certificatie van het programma Horizon 2020</p>	ISRS 4400	<p>Voorbeeldverslag ISRS 4400: Subsidieaanvraag bij de Europese Commissie</p>

¹⁰ ISRS 4400 zal veelal in contractuele opdrachten worden gebruikt. Hier worden enkel voorbeelden van wettelijke opdrachten verstrekt.

3. Andere opdrachten

Andere opdrachten  zijn per definitie noch assurance-opdrachten noch opdrachten voor aanverwante diensten, maar een reeks opdrachten die op contractuele of andere (juridische enz.) basis aan de bedrijfsrevisor toevertrouwd zijn.

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

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

Voorbeelden van adviesdiensten zijn:

- transactie-evaluatie of due-diligence-ondersteuning, al dan niet geïnitieerd door de verkoper, uitgebreid of beperkt van opzet;
- assistentie bij het opstellen en analyseren van waarderingsmodellen of prognoses;
- bedrijfswaarderingen, inclusief conclusies met betrekking tot waarden;
- ondersteuning bij het ontwikkelen van een financieel plan bij de opstart van een vennootschap;
- assistentie bij het opstellen of het analyseren van koop- of verkoopcontracten, met name gericht op afrekeningsmechanismen of op specifieke boekhoudkundige aspecten met betrekking tot garanties;
- assistentie van een verkoper of verkrijger van financiering bij het verstrekken van informatie aan kopers of financiers en advisering omtrent optimalisatie van dit proces (opstellen van informatiememoranda, opzetten van datarooms);
- strategische en commerciële analyses;
- ondersteuning bij onderhandelingen;
- assistentie bij herfinancieringen en herstructureringen;
- fiscale adviesverlening;
- advisering inzake en begeleiding van integratieprocessen.



BIJLAGEN

Met deze bijlage kan de bedrijfsrevisor bepalen welke normen van toepassing zijn in functie van de context van de betreffende opdracht. Voor elke ‘assurance-opdracht’ of ‘opdracht voor aanverwante diensten’ moet de bedrijfsrevisor een beroep doen op een norm die de kwaliteit en de grondige uitvoering van de assurance-opdracht of van de opdracht voor aanverwante diensten bevordert. Bovendien moet die norm door een erkende autoriteit bepaald worden volgens een transparante en eerlijke goedkeuringsprocedure.

Ook voor elke ‘andere opdracht’ moet de bedrijfsrevisor de specifieke norm, als die bestaat, vermelden in de opdrachtbrief. Het betreft opdrachten die niet door de wet opgedragen zijn en waarvoor er geen zekerheid gegarandeerd is.

Daarnaast bestaan er specifieke normen voor de uitvoering van bepaalde opdrachten die door het Wetboek van vennootschappen/ Wetboek van vennootschappen en verenigingen worden toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor¹¹, al dan niet in zijn hoedanigheid van commissaris, (‘bijzondere opdrachten’ genoemd), bijvoorbeeld in het kader van een ondernemingsraad, fusie- en splitsingsverrichtingen of een inbreng in natura. (zie bijlage 3, punten 4 tot en met 7)

Tot slot worden andere wettelijke opdrachten door een wet, anders dan het Wetboek van vennootschappen/Wetboek van vennootschappen en verenigingen, toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor, in zijn hoedanigheid van commissaris (bv. in het kader van single audit, Europese subsidies of in het kader van de insolventie van ondernemingen).

¹¹ Voor bepaalde opdrachten ontwikkelt het IBR technische nota's voorafgaand aan het uitwerken van normen.

Lexicon

Norm inzake de toepassing van de ISA's

[Norm \(herzien in 2018\) inzake de toepassing in België van de ISA's – gecoördineerde versie](#)

Gemeenschappelijke KMO-norm

[Norm met betrekking tot de contractuele controle van KMO's en kleine \(i\) vzw's en stichtingen en de gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten bij KMO's en kleine \(i\)vzw's en stichtingen](#)

Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's

[Bijkomende norm \(herzien in 2018\) bij de in België van toepassing zijnde internationale auditstandaarden \(ISA's\) – Het commissarisverslag in het kader van een wettelijke controle van de \(geconsolideerde\) jaarrekening en andere aspecten met betrekking tot de opdracht van de commissaris](#)

[ISA's](#)

International Standards on Auditing – internationale controlestandaarden

[ISQC 1](#)

International Standard on Quality Control 1 – internationale standaard voor kwaliteitscontrole

[ISRE's](#)

International Standard on Review Engagement – internationale standaard voor beoordelingsopdrachten

[ISAE's](#)

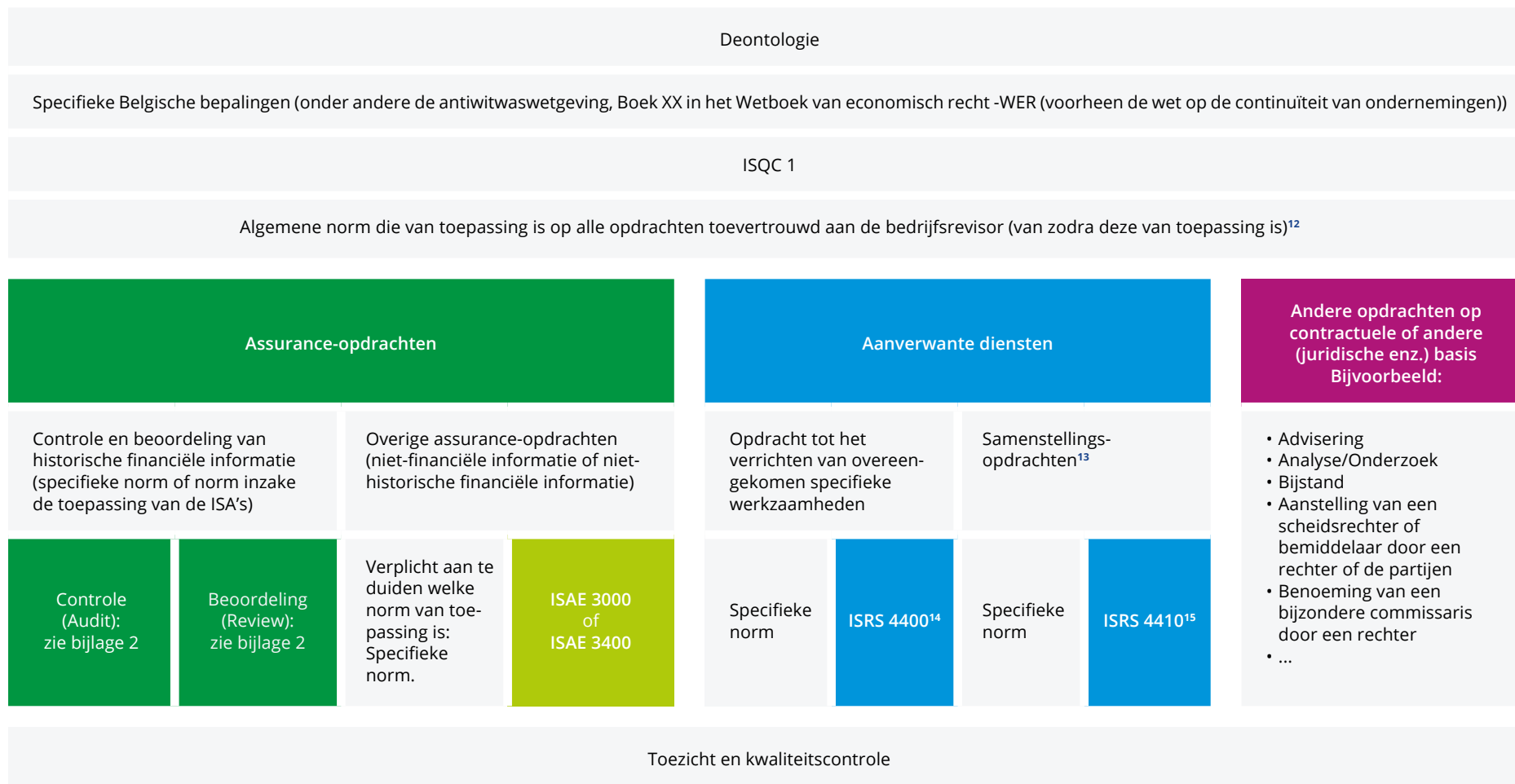
International Standards on Assurance Engagement – internationale standaarden voor assurance-opdrachten

[ISRS's](#)

International Standard on Related Services – internationale standaarden voor aanverwante diensten

Specifieke norm

Elke norm of aanbeveling geformuleerd door de Raad van het IBR conform artikel 31 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren; die normen kunnen bedoeld zijn om internationale standaarden toe te passen of om verplichtingen in het kader van bijzondere opdrachten of overige attesten te bepalen.



¹² Het is ook belangrijk dat de bedrijfsrevisor de principes uiteengezet in de Algemene norm van toepassing op alle opdrachten toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor, die voorgelegd werd aan openbare raadpleging tot 30 april 2019, in acht neemt. Bijgevolg wordt ook naar deze algemene norm verwezen, ook al is deze nog niet goedgekeurd.

¹³ In bepaalde gevallen ook 'objectiveringsopdracht' genoemd.

¹⁴ Ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden in België, dat momenteel aan de goedkeuringsprocedure onderworpen is.

¹⁵ Ontwerp van norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden in België, dat momenteel aan de goedkeuringsprocedure onderworpen is.

Bijlage 2 – Conceptueel kader / vervolg: Toepassing van de normen op de uitvoering van de controle- en beoordelingsopdrachten

WAARSCHUWING: Bij het gebruik van onderstaande tabel, die weergeeft welke normen van toepassing zijn op de uitvoering van de controle- en beoordelingsopdrachten, dient steeds voor ogen gehouden te worden dat de bedrijfsrevisor onderworpen is aan de deontologische verplichtingen, de specifieke Belgische bepalingen (o.m. inzake antiwitwassen) en ISQC 1. Bovendien is het ook belangrijk dat de bedrijfsrevisor de principes uiteengezet in de Algemene norm van toepassing op alle opdrachten toevertrouwd aan de bedrijfsrevisor, die voorgelegd werd aan openbare raadpleging tot 30 april 2019, in acht neemt. Bijgevolg wordt ook naar deze algemene norm verwezen, ook al is deze nog niet goedgekeurd.

	Controle van historische financiële overzichten (audit)		Beoordelingsopdracht (review)	
Wettelijke controle (art. 3:55 WVV (16/1 W. Venn.))				
1. Art. 3:55 WVV (16/1 W. Venn.) (commissaris)	ISA's (+ bijkomende norm (herzien in 2018))		N/A	
Contractuele opdracht				
2. Contractuele opdracht uitgevoerd in de hoedanigheid van commissaris	ISA's (+ bijkomende norm (herzien in 2018))		ISRE 2410	
3. Contractuele opdracht uitgevoerd in de hoedanigheid van bedrijfsrevisor (voor zover er geen wettelijke verplichting bestaat om een commissaris te benoemen) ¹⁶	<i>Onderneming beoogd door art. I.1, 1° WER, onder de criteria van art. 1:24 WVV (15 W. Venn.) + kleine vzw's, ivzw's en stichtingen (die geen commissaris moeten benoemen)</i>	<i>Onderneming beoogd door art. I.1, 1° WER, boven de criteria van art. 1:24 WVV (15 W. Venn.) of onderneming uitgesloten door art. I.1, 1° WER</i>	<i>Onderneming beoogd door art. I.1, 1° WER, onder de criteria van art. 1:24 WVV (15 W. Venn.) + kleine vzw's, ivzw's en stichtingen (die geen commissaris moeten benoemen)</i>	<i>Onderneming beoogd door art. I.1, 1° WER, boven de criteria van art. 1:24 WVV (15 W. Venn.) of onderneming uitgesloten door art. I.1, 1° WER</i>
	of gemeenschappelijke KMO-norm of ISA (of gelijkwaardige norm) (contractueel te bepalen)	Algemene norm (van zodra deze van toepassing is) Overweging (8) in de norm (herzien in 2018) van 21 juni 2018 inzake de toepassing in België van de ISA's stelt: "Bovendien kunnen de ISA's steeds op vrijwillige basis worden toegepast in de gevallen die niet specifiek worden voorzien door de huidige norm."	of gemeenschappelijke KMO-norm of ISRE (of gelijkwaardige norm) (contractueel te bepalen)	Algemene norm (van zodra deze van toepassing is) (contractueel te bepalen)

¹⁶ Inzake de vzw's is hieraan tevens de volgende voorwaarde verbonden: "voor zover het verslag niet bekendgemaakt of neergelegd wordt". In het andere geval gaat het om een wettelijke controle.

	Controle van historische financiële overzichten (audit)		Beoordelingsopdracht (review)	
Exclusieve wettelijk aan de bedrijfsrevisoren voorbehouden opdracht				
4. Wettelijke opdracht uitgevoerd in de hoedanigheid van commissaris	<i>Er bestaat een specifieke norm van toepassing op de opdracht (in casu inbreng in natura en quasi-inbreng)</i>	<i>Er bestaat geen specifieke norm van toepassing op de opdracht</i>	<i>Er bestaat een specifieke norm van toepassing op de opdracht (op dit moment onbestaand)</i>	<i>Er bestaat geen specifieke norm van toepassing op de opdracht</i>
	Specifieke norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's	ISA's of sui generis wettelijke opdracht, in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's	Specifieke norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit ISRE 2410	ISRE 2410 of sui generis wettelijke opdracht, in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit ISRE 2410
5. Wettelijke opdracht uitgevoerd in de hoedanigheid van bedrijfsrevisor	<i>Er bestaat een specifieke norm van toepassing op de opdracht (in casu inbreng in natura en quasi-inbreng)</i>	<i>Er bestaat geen specifieke norm van toepassing op de opdracht</i>	<i>Er bestaat een specifieke norm van toepassing op de opdracht (op dit moment onbestaand)</i>	<i>Er bestaat geen specifieke norm van toepassing op de opdracht</i>
	Specifieke norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's	ISA's of sui generis wettelijke opdracht, in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's	Specifieke norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit ISRE	Sui generis wettelijke opdracht Algemene norm (van zodra deze van toepassing is) (in voorkomend geval ISRE)
Gedeelde wettelijk voorbehouden opdracht				
6. Wettelijke opdracht uitgevoerd in de hoedanigheid van commissaris	<i>Er bestaat een specifieke norm van toepassing op de opdracht (bv. normen inzake ontbinding, vereffening, fusies en splitsingen)</i>	<i>Er bestaat geen specifieke norm van toepassing op de opdracht</i>	<i>Er bestaat een specifieke norm van toepassing op de opdracht (bv. norm inzake de omzetting)</i>	<i>Er bestaat geen specifieke norm van toepassing op de opdracht</i>
	Specifieke norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's	ISA's ¹⁷ of sui generis wettelijke opdracht, in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's	Specifieke norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit ISRE 2410	ISRE 2410 ¹⁸ of sui generis wettelijke opdracht, in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit ISRE 2410

¹⁷ De norm (herzien in 2018) van 21 juni 2018 inzake de toepassing in België van de ISA's voorziet in § 2: "Naar analogie, zijn de ISA's van toepassing op de opdrachten die door of krachtens wet- of regelgeving worden toevertrouwd aan de commissaris of uitsluitend aan de bedrijfsrevisor (...)". De term 'uitsluitend' slaat enkel op de bedrijfsrevisor. Derhalve vallen de opdrachten uitgevoerd door de commissaris (ongeacht of deze gemeenschappelijk is of niet) onder de norm van 21 juni 2018. Ook de gemeenschappelijke norm stelt (§2 (b)): "Alle aan de accountants en bedrijfsrevisoren gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten (hierna de 'gedeelde wettelijk voorbehouden opdrachten'), behoudens indien er een commissaris is."

¹⁸ Cf. §3 van voormelde norm van 21 juni 2018

	Controle van historische financiële overzichten (audit)				Beoordelingsopdracht (review)			
7. Wettelijke opdracht uitgevoerd in de hoedanigheid van bedrijfsrevisor (voor zover er geen wettelijke verplichting bestaat om een commissaris te benoemen)	<i>Onderneming beoogd door art. 1.1, 1° WER, onder de criteria van art. 1°:24 WVV (15 W. Venn.) + kleine vzw's, ivzw's en stichtingen (die geen commissaris moeten benoemen)</i>		<i>Onderneming beoogd door art. 1.1, 1° WER, boven de criteria van art. 1°:24 WVV (15 W. Venn.) of onderneming uitgesloten door art. 1.1, 1° WER</i>		<i>Onderneming beoogd door art. 1.1, 1° WER, onder de criteria van art. 1°:24 WVV (15 W. Venn.) + kleine vzw's, ivzw's en stichtingen (die geen commissaris moeten benoemen)</i>		<i>Onderneming beoogd door art. 1.1, 1° WER, boven de criteria van art. 1°:24 WVV (15 W. Venn.) of onderneming uitgesloten door art. 1.1, 1° WER</i>	
	Er bestaat een specifieke norm van toepassing op de opdracht (bv. normen inzake ontbinding, vereffening, fusies en splitsingen)	Er bestaat geen specifieke norm van toepassing op de opdracht	Er bestaat een specifieke norm van toepassing op de opdracht (bv. normen inzake ontbinding, vereffening, fusies en splitsingen)	Er bestaat geen specifieke norm van toepassing op de opdracht	Er bestaat een specifieke norm van toepassing op de opdracht (bv. norm inzake de omzetting)	Er bestaat geen specifieke norm van toepassing op de opdracht	Er bestaat een specifieke norm van toepassing op de opdracht (bv. norm inzake de omzetting)	Er bestaat geen specifieke norm van toepassing op de opdracht
	Specifieke norm +, in voorkomend geval, gemeenschappelijke KMO-norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's	Gemeenschappelijke KMO-norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's	Specifieke norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit de ISA's	Algemene norm (van zodra deze van toepassing is) in voorkomend geval de ISA's	Specifieke norm +, in voorkomend geval, gemeenschappelijke KMO-norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit ISRE 2400	Gemeenschappelijke KMO-norm in voorkomend geval aangevuld met ISRE	Specifieke norm in voorkomend geval aangevuld met nuttige aspecten uit ISRE	Algemene norm (van zodra deze van toepassing is) in voorkomend geval ISRE

Bijlage 3 – Gedetailleerde vergelijking tussen de opdrachten van de bedrijfsrevisor op grond van de internationale standaarden¹⁹: controleopdrachten, beoordelingsopdrachten, overige assurance-opdrachten en aanverwante diensten²⁰

¹⁹ De 'andere opdrachten', waarvan de voorwaarden moeten worden bepaald tussen de partijen, zijn niet opgenomen in onderhavige vergelijking.

²⁰ Bronnen:

- (Herziene) ISAE 3000, § 46L, 47L, 48L en 49L voor de beperkte mate van zekerheid en § 46R, 47R, 48R en 49R voor de redelijke mate van zekerheid, alsook ISRS 4400 en ISRS 4410.
- Leidraad voor beoordelingsopdrachten, IFAC, Werkgroep SME/SMP, 2016 <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFACSMPCGuidetoReviewEngagements.pdf>
- Discussion Paper, Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: <http://www.ifac.org/publications-resources/discussion-paper-supporting-credibility-and-trust-emerging-forms-external>

	Assurance-opdrachten			Aanverwante diensten	
	Controleopdracht	Beoordelingsopdracht	Overige assurance-opdrachten	Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Samenstellingsopdrachten
Naast de specifieke normen, in voorkomend geval: Internationaal referentiekader dat van toepassing is in België	Internationale controlestandaarden (International Standards on Auditing – ISA's)	Internationale standaarden voor beoordelingsopdrachten (International Standards on Review Engagement – ISRE's)	Internationale standaarden voor assurance-opdrachten (International Standards on Assurance Engagement – ISAE's) Met name: <ul style="list-style-type: none"> • ISAE 3000, "Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie"; en • ISAE 3400, "Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie". 	Internationale standaarden voor aanverwante diensten (International Standards on Related Services – ISRS's)	ISRS 4400 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie
Toepassing in België	Norm inzake de toepassing van ISA's in België ²¹ → verplichte toepassing in België van internationale ISA's en ISRE 2410 'Beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitgevoerd door de onafhankelijke auditor van de entiteit' ²²	Norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden (ter goedkeuring voorgelegd) → verplichte toepassing in België van de internationale standaarden ISAE 3000 en 3400. Voor andere opdrachten die niet bepaald worden door de geldende norm is het raadzaam om te verwijzen naar de internationale standaarden ²³ .	Norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden (ter goedkeuring voorgelegd) → verplichte toepassing in België van de internationale standaarden ISRS 4400 en 4410		

²¹ Deze norm voorziet in de toepassing van de ISA's op de wettelijke controle en de controle (audit) die door of krachtens een in België van toepassing zijnde wet of regelgeving aan de commissaris of uitsluitend aan een bedrijfsrevisor, wordt toevertrouwd of op de controle die gepaard gaat met de bekendmaking van het verslag bedoeld in de artikelen 3:74 en 3:80 WWV (art. 144 en 148 W. Venn.), behoudens indien er voor de uitvoering van deze opdracht een bijzondere norm of aanbeveling van toepassing is.

²² Er dient te worden opgemerkt dat de ISRE 2400 (Herzien) Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten (beoordeling in hoedanigheid van bedrijfsrevisor of accountant) nog niet vertaald is in de twee Belgische landstalen, zijnde het Nederlands en het Frans. Dat is een voorwaarde om de standaard verplicht te maken in België. Momenteel is enkel ISRE 2410 (beoordeling in de hoedanigheid van commissaris) van toepassing in België. Bijgevolg moet de bedrijfsrevisor die een beoordelingsopdracht uitvoert, een ISRE toepassen voor zover deze is vertaald. Aangezien ISRE 2400 niet is vertaald, kan de bedrijfsrevisor deze standaard toepassen op grond van zijn professionele oordeelsvorming. De bedrijfsrevisor is evenwel verplicht te verwijzen naar een referentiekader, ook al is de door hem toegepaste standaard niet vertaald en bijgevolg niet verplicht.

²³ De andere internationale ISAE-standaarden (meer bepaald de ISAE 3402 'Assurance Report on Controls at a Service Organization' en 3420 'Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus') zijn nog niet van toepassing in België en zijn dus niet verplicht, maar het is wel raadzaam om ernaar te verwijzen bij het uitvoeren van opdrachten die door deze normen bepaald worden.

	Assurance-opdrachten			Aanverwante diensten	
	Controleopdracht	Beoordelingsopdracht	Overige assurance-opdrachten	Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Samenstellingsopdrachten
Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist? (ISQC 1)	Ja (voor de organisaties van openbaar belang en voor de entiteiten opgenomen in de beleidslijnen van het bedrijfsrevisorenkantoor)	Ja (de entiteiten opgenomen in de beleidslijnen van het bedrijfsrevisorenkantoor)	Ja (ter goedkeuring voorgelegd ²⁴)	Ja (ter goedkeuring voorgelegd ²⁵)	
Soort informatie	Historische financiële informatie		<ul style="list-style-type: none"> Niet-financiële informatie Niet-historische financiële informatie (types: geïntegreerd verslag, prestatie-indicatoren, prognoses, of het proces om een geïntegreerd verslag op te stellen) 	Financiële informatie (in voorkomend geval: niet-financiële informatie indien voldoende kennis)	Historische financiële informatie (in voorkomend geval: informatie anders dan historische financiële informatie of niet-financiële informatie)
Mate van zekerheid	Redelijke mate van zekerheid	Beperkte mate van zekerheid	Redelijke of beperkte mate van zekerheid		Geen enkele mate van zekerheid
Aard van de werkzaamheden	Risico-inschatting en werkzaamheden uitgevoerd om in te spelen op de geïdentificeerde risico's of op de afwijkingen van materieel belang	Hoofdzakelijk verzoeken om inlichtingen en analyses	Redelijke mate van zekerheid: risico-inschatting en werkzaamheden uitgevoerd om in te spelen op de geïdentificeerde risico's of op de afwijkingen van materieel belang	Beperkte mate van zekerheid: hoofdzakelijk verzoeken om inlichtingen en analyses	Procedures met de aard van een audit die de basis vormen voor het rapport van feitelijke bevindingen
					Bijstand van het management bij het opstellen en het voorstellen van de financiële informatie

²⁴ De norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden in België die ter goedkeuring is voorgelegd (voorgelegd ter openbare raadpleging van 2 september 2019 tot 31 oktober 2019), zal het toepassingsgebied van ISQC 1 in België uitbreiden naar overige assurance-opdrachten en opdrachten voor aanverwante diensten. In afwachting van de finale goedkeuring, indien ISAE 3000 en/of ISAE 3400 wordt/worden toegepast, moet het bedrijfsrevisorenkantoor onderworpen zijn aan vereisten die minstens even stringent zijn als ISQC 1.

²⁵ De norm inzake de toepassing van de ISAE- en ISRS-standaarden in België die ter goedkeuring is voorgelegd (voorgelegd ter openbare raadpleging van 2 september 2019 tot 31 oktober 2019), zal het toepassingsgebied van ISQC 1 in België uitbreiden naar overige assurance-opdrachten en opdrachten voor aanverwante diensten. In afwachting van de finale goedkeuring, indien de ISRS's worden toegepast in het kader van de bedoelde opdrachten, moet het bedrijfsrevisorenkantoor onderworpen zijn aan vereisten die minstens even stringent zijn als ISQC 1.

	Assurance-opdrachten			Aanverwante diensten	
	Controleopdracht	Beoordelings-opdracht	Overige assurance-opdrachten	Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Samenstellings-opdrachten
Inzicht in de entiteit?	Voldoende voor het identificeren en inschatten van het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en van beweringen	Voldoende om te bepalen in welke delen van de financiële overzichten het bestaan van een afwijking van materieel belang waarschijnlijk is	Voldoende <ul style="list-style-type: none"> • voor het identificeren en inschatten van het risico op een afwijking van materieel belang (redelijk) • of om te bepalen in welke delen het bestaan van een afwijking van materieel belang waarschijnlijk is (beperkt) 	Voldoende voor het verkrijgen van onderbouwende informatie	Voldoende voor het samenstellen van de verstrekte informatie
Opzetten van werkzaamheden?	Plannen en uitvoeren van voldoende werkzaamheden om het risico op een afwijking van materieel belang in de overzichten terug te brengen tot een voldoende laag niveau	<ul style="list-style-type: none"> • Dekken van alle belangrijke elementen van de financiële overzichten, meer bepaald de te verstrekken informatie • Zich focussen op de delen van de financiële overzichten waar het bestaan van een afwijking van materieel belang waarschijnlijk is 	<ul style="list-style-type: none"> • Indien redelijke mate van zekerheid: plannen en uitvoeren van voldoende werkzaamheden om het risico op een afwijking van materieel belang in de overzichten terug te brengen tot een voldoende laag niveau • Indien beperkte mate van zekerheid: identificeren van de delen waar het bestaan van een afwijking van materieel belang waarschijnlijk is 	Uitvoeren van de overeengekomen specifieke werkzaamheden en de tijdens de werkzaamheden verkregen onderbouwende informatie gebruiken als basis voor het rapport van feitelijke bevindingen	Voldoende voor het samenstellen van de verstrekte informatie
Vereiste werkzaamheden?	<ul style="list-style-type: none"> • Risico-inschatting • Toetsing van interne-beheersingsmaatregelen²⁶ • Cijferanalyses • Onderbouwende werkzaamheden 	<ul style="list-style-type: none"> • Verzoeken om inlichtingen en analyses • Aanvullende werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk worden geacht 	<ul style="list-style-type: none"> • Afhankelijk van de aard van de assurance-opdracht (met een redelijke of beperkte mate van zekerheid) • Toepassen van professionele oordeelsvorming • Onderbouwende informatie verzamelen in functie van de criteria 	Verschild naargelang hetgeen werd overeengekomen (werkzaamheden met de aard van een controle)	Geen specifieke procedure vastgesteld

²⁶ Enkel vereist wanneer de risicoinschatting de verwachting omvat dat de interne-beheersingsmaatregelen effectief werken of wanneer de gegevensgerichte werkzaamheden op zich het niet mogelijk maken om voldoende en geschikte controleinformatie te verkrijgen.

	Assurance-opdrachten			Aanverwante diensten	
	Controleopdracht	Beoordelingsopdracht	Overige assurance-opdrachten	Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Samenstellingsopdrachten
Verkrijgen van controle-informatie?	Voldoende en geschikte controle-informatie die het mogelijk maakt om redelijke conclusies te trekken over de financiële overzichten	Voldoende en geschikte controle informatie als grondslag voor de conclusie over de financiële overzichten als geheel	<ul style="list-style-type: none"> • Voldoende en geschikte controle informatie als grondslag voor de conclusie • Toepassing van professionele oordeelsvorming en handhaving van een professioneelkritische instelling, meer bepaald met betrekking tot de materialiteit, het risico van de opdracht, de hoeveelheid en kwaliteit van beschikbare onderbouwende informatie 	Tijdens de werkzaamheden verkregen onderbouwende informatie als basis voor het rapport van feitelijke bevindingen	Geen specifieke procedure vastgesteld
Niet-gecorrigeerde afwijkingen?	Deze afwijkingen accumuleren, de invloed ervan evalueren en, indien ze als van materieel belang worden beschouwd, het management verzoeken om ze te corrigeren	Deze afwijkingen accumuleren, de invloed ervan evalueren en, indien ze als van materieel belang worden beschouwd, het management verzoeken om ze te corrigeren	Deze afwijkingen accumuleren, de invloed ervan evalueren en, indien ze als van materieel belang worden beschouwd, het management verzoeken om ze te corrigeren	De afwijkingen vermelden	Afwijkingen gecorrigeerd in het kader van de samenstelling van de financiële informatie

	Assurance-opdrachten			Aanverwante diensten	
	Controleopdracht	Beoordelingsopdracht	Overige assurance-opdrachten	Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Samenstellingsopdrachten
Verslag	<p>Verslag Op basis van gestandaardiseerde controlewerkzaamheden brengt de bedrijfsrevisor (commissaris) een <u>positief geformuleerd oordeel</u> tot uitdrukking over de financiële overzichten van de gecontroleerde vennootschap (“De financiële overzichten geven een getrouw beeld”)</p>	<p>Gestandaardiseerd verslag Op basis van de analytische beoordelingen en van gesprekken met het management, brengt de bedrijfsrevisor (commissaris) een <u>negatief geformuleerd oordeel</u> tot uitdrukking over de financiële overzichten van de gecontroleerde vennootschap (“Er is niets onder onze aandacht gekomen dat ons ertoe aanzet van mening te zijn dat...”)</p>	<p>Verslag met conclusie Op basis van uitgevoerde werkzaamheden en de aangevraagde opdracht (wet, cliënt, toezicht) brengt de bedrijfsrevisor een (<u>positief of negatief geformuleerde</u>) conclusie tot uitdrukking over de beschrijving, de definitie en, in voorkomend geval, de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Redelijke mate van zekerheid over de compliance met criteria • Beperkte mate van zekerheid over de compliance met criteria 	<p>Rapport van feitelijke bevindingen (contractueel en met beperkte verspreiding) Op basis van specifieke verzoeken legt de bedrijfsrevisor de bevindingen van zijn controles vast in een verslag maar hij formuleert geen conclusie/oordeel → feitelijke bevindingen die voortvloeien uit de uitvoering van specifieke werkzaamheden als basis voor de gebruikers om hun eigen conclusies te trekken</p>	<p>Samenstellingsverklaring waarin de aard van de samenstellingsopdracht en de rol en de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor worden toegelicht (en waarin wordt verduidelijkt dat er geen zekerheid wordt verstrekt) → bijstand bij het opstellen en het presenteren van informatie</p>
Beschikbaarheid van het verslag	Gewoonlijk openbaar beschikbaar verslag (mandaat) of beperkte verspreiding (contractuele opdracht)	Gewoonlijk openbaar beschikbaar verslag (mandaat) of beperkte verspreiding (contractuele opdracht)	Openbaar beschikbaar of beperkte verspreiding	Het verslag bevat een verklaring volgens dewelke het gebruik van het verslag beperkt is tot de partijen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn afgesproken	Het gebruik van het verslag kan beperkt zijn tot het management en tot de met governance belaste personen of het verslag kan openbaar worden gemaakt



Vragen of opmerkingen?

Raadpleeg de website van het IBR (www.ibr-ire.be) of contacteer ons op tech@ibr-ire.be