

Het belang en de vier kenmerken van een goed gedocumenteerd controledossier

Inleiding

Deze mededeling gaat in op de wettelijke verplichtingen inzake het controledossier. Regelmatig stelt het College vast dat de bedrijfsrevisor zijn controlewerkzaamheden hierin onvoldoende documenteert. Tijds- of rendabiliteitsoverwegingen, of nog de gedachte dat de bedrijfsrevisor zijn cliënt voldoende kent, zijn hiervan mogelijke oorzaken.

Nochtans is een goed gedocumenteerd controledossier allesbehalve een formaliteit. De informatie in het controledossier moet adequaat zijn om een derde (binnen of buiten het bedrijfsrevisorenkantoor¹) in staat te stellen de controle door de bedrijfsrevisor te beoordelen of hem op te volgen². Het controledossier bevat alle relevante informatie die voortvloeit uit de controlewerkzaamheden van de bedrijfsrevisor en laat toe na te gaan dat hij zijn controle uitvoerde overeenkomstig de wettelijke en reglementaire vereisten.

Het College somt in deze mededeling vier kenmerken op waaraan een goed gedocumenteerd controledossier minstens voldoet.

Ten slotte is een controledossier maar rechtsgeldig indien het een getrouwe weergave vormt van de uitvoering van de opdracht. Het wijzigen van het definitief samengestelde controledossier zonder dat hiervoor een geldige reden bestaat, bijvoorbeeld in een poging om een derde, zoals de *reviewer* of de toezichthouder, te misleiden over controlewerkzaamheden die in werkelijkheid niet zijn verricht, is totaal onverenigbaar met de essentie en de waardigheid van het beroep (artikel 29 van de Wet).

¹ Dit geldt bijvoorbeeld in het kader van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (EQCR of *Engagement Quality Control Review*), de *monitoring* door een reviewer, in gerechtelijke procedures of tijdens controles georganiseerd door het College.

² Art. 13, § 5, lid 1 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna "de Wet") bepaalt: "Elke bedrijfsrevisor die tot de opvolging van een confrater geroepen wordt, heeft de plicht om voorafgaandelijk en schriftelijk met hem contact op te nemen. De bedrijfsrevisor die dezelfde opdracht uitvoerde, verleent zijn confrater inzage in zijn werkdocumenten en alle relevante informatie."

Controledocumentatie

De wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna “de Wet”) verplicht de bedrijfsrevisor om **voor elke revisorale opdracht**³ een controledossier aan te leggen. Hierin bewaart hij alle gegevens en documenten die van belang zijn ter ondersteuning van de revisorale opdracht zodat **een getrouwe weergave van de uitvoering van de opdracht** kan worden verkregen⁴.

Artikel 17 van de Wet bepaalt⁵:

“§ 1. Voor elke revisorale opdracht legt de bedrijfsrevisor een controledossier aan.

Dit controledossier omvat, onverminderd de gegevens die voortvloeien uit verordening (EU) nr. 537/2014 en de in België toepasselijke (internationale) controlestandaarden, minstens de gegevens die in toepassing van artikel 13 zijn vastgelegd.

§ 2. De bedrijfsrevisor bewaart alle andere gegevens en documenten die van belang zijn ter ondersteuning van de revisorale opdracht, zodat een getrouwe weergave van de uitvoering van de opdracht kan worden verkregen.

§ 3. Het controledossier wordt uiterlijk zestig dagen na de datum van ondertekening van het controleverslag gesloten.

§ 4. De bedrijfsrevisor die de revisorale opdracht heeft uitgevoerd, bewaart het controledossier gedurende een periode van vijf jaar, vanaf de datum van het verslag dat op basis van het controledossier is opgesteld.”.

De Internationale Controlestandaard⁶ (*International Standard on Auditing, ISA*) 230 behandelt de verantwoordelijkheid van de bedrijfsrevisor voor het opstellen van de controledocumentatie voor een controle van financiële overzichten. Specifieke vereisten inzake documentatie in andere ISA's doen geen afbreuk aan de toepassing van ISA 230.

³ Art. 3, 10° van de Wet definieert een revisorale opdracht als “*elke opdracht, inclusief de opdracht van wettelijke controle van de jaarrekening, die ertoe strekt een deskundig oordeel te geven over de getrouwheid en de waarachtigheid van een jaarrekening, van een tussentijdse financiële staat, van een waardering of van andere economische en financiële informatie, verschaft door een onderneming of instelling; dit begrip omvat eveneens de ontleding en de verklaring van de economische en financiële inlichtingen aan de leden van de ondernemingsraad;*”.

⁴ Art. 17, §§ 1 en 2 van de Wet.

⁵ Artikel 17 van de Wet zet artikel 24ter, 5. van de Richtlijn 2006/43/EG om naar Belgisch recht. Parl. St. Kamer 2016-2017, nr. 54/2083/001, 35.

⁶ De internationale controlestandaarden zijn in België van toepassing sinds de goedkeuring door de Hoge Raad voor de Economische Beroepen en de minister van Economie van de norm van 10 november 2009 inzake de toepassing van de ISA's in België, en meer bepaald op de controle van financiële overzichten (audit) met betrekking tot boekjaren afgesloten vanaf 15 december 2014.

ISA 230.2 voorziet in de **doelstelling** van controledocumentatie:

“Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van deze ISA en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante ISA’s voorziet in:

- a) informatie waaruit de basis van een conclusie van de auditor over het bereiken van de algemene doelstellingen van de auditor blijkt; en*
- b) informatie waaruit blijkt dat de controle werd gepland en uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.”.*

Het controledossier moet derhalve zowel materieel (a) als formeel (b) voldoende informatie bevatten.

De doelstelling van de bedrijfsrevisor bestaat er vervolgens in de controledocumentatie zo op te stellen dat deze voorziet in⁷:

- a) voldoende en geschikte onderbouwing van de controleverklaring; en
- b) informatie waaruit blijkt dat de controle is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s en de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

Wat betreft de **vorm, inhoud en omvang** van de controledocumentatie, beschrijft ISA 230.8, 9 en 10:

“8. De auditor dient de controledocumentatie zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren auditor die voorheen niet bij de controle betrokken was in staat te stellen om inzicht te verwerven in: (Par. A2-A5, A16-A17)

- a) de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de ISA’s en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten; (Par. A6-A7)*
- b) de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede in de verkregen controle- informatie; en*
- c) significante aangelegenheden voortgekomen uit de controle, de daaruit getrokken conclusies; en significante professional judgments die zijn toegepast om tot die conclusies te komen. (Par. A8-A11).*

9. Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden dient de auditor vast te leggen:

- a) de onderscheidende kenmerken van de specifieke items of getoetste aangelegenheden; (Par. A12)*

⁷ ISA 230.5.

- b) wie de controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
- c) wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft gereviewed alsmede de datum en de omvang van deze review (Par. A13).

10. De auditor dient discussies over significante aangelegenheden⁸ met het management, degenen belast met governance en anderen te documenteren, met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden, van het tijdstip van bespreking en van de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. (Par. A14)”.

Artikel 3:79, § 1, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen luidt:

“De informatie bijgehouden door de commissaris, de bedrijfsrevisor of het geregistreerd auditkantoor belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening moet adequaat zijn om het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren, bedoeld in artikel 32 van de wet van 7 december 2016 houdende de organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren in staat te stellen het werk van de bedrijfsrevisor belast met de controle van de geconsolideerde jaarrekening te beoordelen.”.

Het controledossier als hoeksteen van de wettelijke controle op de jaarrekening

Het controledossier vormt de fundering voor de interne en externe verantwoording van de goede uitvoering van de controle.

Onder **interne verantwoording** is vooreerst te begrijpen dat de bedrijfsrevisor die het controleverslag ondertekent in staat moet zijn om aan de hand van het controledossier aan te tonen dat hij de controle op professionele wijze heeft uitgevoerd en hij gegrond kon besluiten of de jaarrekening al dan niet een getrouw beeld geeft van de financiële toestand van de geauditeerde onderneming.

⁸ ISA 230.A8 bepaalt: “Het beoordelen van de significantie van een aangelegenheid vereist een objectieve analyse van de feiten en omstandigheden. Voorbeelden van significante aangelegenheden zijn onder meer: de aangelegenheden die aanleiding geven tot het doen ontstaan van significante risico's (zoals gedefinieerd in ISA 315 (Herzien)); de uitkomsten van controlewerkzaamheden die er op kunnen wijzen (a) dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten of (b) dat het nodig is de eerdere inschatting door de auditor van de risico's van een afwijking van materieel belang en de wijzen van inspelende door de auditor op die risico's te herzien; de omstandigheden die voor de auditor grote moeilijkheden veroorzaken voor het toepassen van noodzakelijk uit te voeren controlewerkzaamheden; de bevindingen die zouden kunnen leiden tot een aanpassing van het oordeel of tot het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring”.

De interne verantwoording slaat eveneens op de verantwoording in het kader van onder meer een interne opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (EQCR of *Engagement Quality Control Review*) of in het kader van de *monitoring* door de *reviewer*.

Onder **externe verantwoording** is te begrijpen dat iedere derde op het controledossier moet kunnen steunen, bijvoorbeeld in rechte of in het kader van het toezicht door het College⁹.

De documentatie in het controledossier van de werkzaamheden van de bedrijfsrevisor is dan ook geen loutere vormvereiste maar heeft tot doel om het in het controleverslag geformuleerde oordeel te staven en om aan te tonen dat de controle van de rekeningen is verricht met inachtneming van de wettelijke en reglementaire voorschriften en de beroepsnormen.

Kernvraag is of het controledossier toelaat om na te gaan welke controlewerkzaamheden de basis vormen van het oordeel van de bedrijfsrevisor over de kwestie of de cijfers van de cliënt de weerspiegeling zijn van diens werkelijke toestand.

Dit impliceert dat het controledossier volgende elementen moet bevatten met betrekking tot dit oordeel :

- (1) hoe heeft de bedrijfsrevisor zijn oordeel opgebouwd (welke controlestappen);
- (2) hoe wordt dit oordeel onderbouwd (welke redenering en bewijsstukken); en
- (3) of de controle plaatsvond in overeenstemming met de reglementaire voorschriften.

De bedrijfsrevisor draagt de **bewijslast** hiervan. Bij toezichthouders in de Europese Ruimte is dit goed gekend onder het principe '*Not documented, not done*'. Hieruit volgt dat de bedrijfsrevisor de door hem uitgevoerde controlewerkzaamheden moeten kunnen aantonen op basis van de documenten die aanwezig zijn in het controledossier.

4 essentiële kenmerken van een goed controledossier

Een goed controledossier moet minstens voldoen aan **4 essentiële kenmerken**:

- 1 ° Een goed controledossier bevat alle relevante controlestappen en hun onderlinge samenhang.**

Een controle is een logisch samenhangend geheel van stappen. De documenten in het controledossier moeten deze stappen en hun onderlinge samenhang duidelijk en logisch beschrijven.

⁹ Art. 3:79, § 1, tweede lid van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen.

Kennis verkrijgen over de cliënt is de eerste stap van de bedrijfsrevisor in het controleproces. Het belang ervan is des te groter in het eerste jaar van het mandaat. Maar zelfs al kent een bedrijfsrevisor zijn cliënt goed, dan moet hij toch jaar na jaar zorgvuldig zijn kennis actualiseren. Ook dit, en de wijze waarop hij dit doet, moet de bedrijfsrevisor in het controledossier documenteren. De enkele lezing van het controledossier moet een derde toelaten om vast te stellen dat de bedrijfsrevisor een goed beeld heeft van de cliënt : zowel van diens activiteiten en de samenhang ertussen, diens administratieve organisatie en interne beheersingsprocessen over die activiteiten, de financiële administratie en de verwerking in de jaarrekening.

Deze gedegen kennis van de cliënt vormt de basis voor de tweede stap: de planning van de controlewerkzaamheden. Deze planning hangt nauw samen met de risico-inschatting door de bedrijfsrevisor.

Uit een goed controledossier blijkt dat de bedrijfsrevisor inzicht heeft in de mogelijke risico's op afwijkingen van materieel belang. Ook moet duidelijk zijn waarom de bedrijfsrevisor kiest voor een systeemgerichte, gegevensgerichte of gecombineerde controleaanpak.

In het controleplan verwoordt de bedrijfsrevisor zijn visie op de controle in hoofdlijnen en werkt dit verder uit in het werkprogramma dat is toegesneden op de specifieke kenmerken en risico's van de cliënt. De planning vormt de basis voor de uitvoering van de controlewerkzaamheden.

In het controledossier moet de derde stap, de uitvoering van de geplande controlewerkzaamheden, duidelijk zijn vastgelegd, samen met de bevindingen, die uit deze werkzaamheden voortkomen, en per proces of post het besluit dat uit de controle resulteert.

Het controleverslag is de vierde en laatste stap in de controle en moet logisch uit alle voorgaande stappen voortvloeien tot afsluiting van het dossier. Het verslag somt de bevindingen met eventuele fouten en onzekerheden op en trekt op basis daarvan de juiste en logische conclusie voor de verklaring.

Een goede controle laat elke derde toe vast te stellen dat de bedrijfsrevisor voldoende informatie heeft verzameld en hierin structuur en samenhang bracht als logische onderbouw van zijn verklaring. De opbouw is logisch en doordacht. De *audittrail* is doorheen het controledossier gemakkelijk te volgen. Kruisverwijzingen tussen documenten kunnen daarbij het dossier inzichtelijk maken.

2 ° Een goed controledossier bevat voldoende motivering van de keuzes die de bedrijfsrevisor heeft gemaakt in het kader van zijn professionele oordeelsvorming (*professional judgement*).

Een belangrijke factor bij het bepalen van de inhoud van de controledocumentatie is de mate waarin professionele oordeelsvorming is toegepast bij het uitvoeren van de werkzaamheden en het evalueren van de uitkomsten.

Logischerwijze maakt de bedrijfsrevisor tijdens zijn controle voortdurend keuzes op basis van zijn professionele kennis. In het controledossier expliciteert de bedrijfsrevisor zijn keuzes en legt hij verantwoording af over zijn aanpak.

- Waarom heeft de bedrijfsrevisor iets wel of niet als bevinding aangemerkt?
- Waarom steunt de bedrijfsrevisor wel of niet op de interne controlemaatregelen van zijn cliënt?
- Waarom heeft de bedrijfsrevisor geplande werkzaamheden niet uitgevoerd?
- Waarom geeft de bedrijfsrevisor geen, of juist wel, een oordeel zonder voorbehoud?
- ...

Een goed controledossier verduidelijkt de keuzes van de bedrijfsrevisor en de verantwoording van zijn aanpak. De toegepaste professionele oordeelsvorming documenteren helpt de bedrijfsrevisor om zijn conclusies te verklaren en voor zichzelf de kwaliteit van zijn oordeelsvorming te verbeteren. In dit kader moeten bedrijfsrevisoren alert zijn bij het gebruik van *checklists*. De verleiding is vaak groot om alleen 'ja' of 'nee' aan te vinken, terwijl een nadere toelichting op zijn plaats is.

Deze elementen zijn van belang voor diegenen die verantwoordelijk zijn voor het *reviewen* of controleren van de controledocumentatie.

3 ° In een goed controledossier zijn de uitgevoerde controlewerkzaamheden voldoende gedetailleerd vastgelegd.

In het werkprogramma tekent de bedrijfsrevisor af dat de geplande werkzaamheden zijn uitgevoerd. Daarbij hoort een verwijzing naar achterliggende documentatie, waaruit blijkt dat de werkzaamheden werkelijk en op adequate wijze zijn verricht.

Het College stelt vast dat dat die verwijzing naar achterliggende documentatie soms geheel of gedeeltelijk ontbreekt. De bedrijfsrevisor kan dan niet aantonen dat de controlewerkzaamheden daadwerkelijk zijn verricht. Ook is de documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden soms te summier. Een externe, maar ook in voorkomend geval

de bedrijfsrevisor zelf die het werk van zijn controleteam moet *reviewen*, kan dan niet beoordelen of de werkzaamheden goed en voldoende professioneel-kritisch werden uitgevoerd.

4 ° Een goed controledossier is volledig en overzichtelijk.

Een dossier is **volledig** indien alle relevante documenten zijn opgenomen.

Indien de bedrijfsrevisor oordeelt dat de in voorgaande jaren verzamelde controledocumentatie nog steeds relevant is als onderbouwing van de controle voor het lopende boekjaar, dan herneemt hij best deze controledocumentatie uit het verleden (integraal of de conclusie ervan) in het controledossier. Een duidelijke verwijzing naar de relevante passages en stukken in de controledocumentatie van het verleden is dan nodig, samen met een beschrijving van de relevantie ervan voor de lopende controle.

Een controledossier is ook pas volledig wanneer hierin duidelijk is aangegeven wie op welk moment de werkzaamheden heeft uitgevoerd en, in voorkomend geval, gereviewd.

Bij handmatige dossiers vergt dat discipline, maar ook bij elektronische dossiers is het een punt van aandacht. Welke data bewaart het dossier: de datum waarop een stuk aan het dossier is toegevoegd of de laatste datum waarop het dossier is bekeken? Welke naam bewaart het dossier: de naam van degene die een document in het dossier plaatst of de naam van de opsteller van het document?

Voor de **overzichtelijkheid** van een controledossier zijn de al eerdergenoemde audittrail en de kruisverwijzingen van belang. Ook helpt een logische index een dossier overzichtelijk te houden. Het is nodig dat alle documenten in het controledossier een unieke identificatie hebben.

Archivering als sluitstuk van het rechtsgeldig controledossier

Mede met het oog op de interne en externe verantwoording voor de goede uitvoering van de controle, zijn in een goed controledossier **uiterlijk 60 dagen na de ondertekening van de controleverklaring** alle stukken opgenomen en wordt het controledossier afgesloten (ISQC 1¹⁰ en de Wet).

¹⁰ *International Standard on Quality Control (ISQC) 1, "Kwaliteitsbeheersing voor kantoren die controle- en beoordelingsopdrachten betreffende financiële overzichten, alsmede andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren".*

Artikel 17, §§ 2 en 3 van de Wet luidt als volgt:

“§2. De bedrijfsrevisor bewaart alle andere gegevens en documenten die van belang zijn ter ondersteuning van de revisorale opdracht, zodat een getrouwe weergave van de uitvoering van de opdracht kan worden verkregen.

§ 3. Het controledossier wordt uiterlijk zestig dagen na de datum van ondertekening van het controleverslag gesloten.”.

De archivering is het sluitstuk van het rechtsgeldig tot stand gekomen controledossier en moet de bewaring zonder wijziging of aantasting van het controledossier en de erin aanwezige stukken waarborgen.

Acht de bedrijfsrevisor het nodig om, nadat het definitieve controledossier is samengesteld, wijzigingen aan te brengen of nieuwe stukken toe te voegen, dan moet hij in het controledossier documentatie opnemen over:

- de specifieke reden voor het aanbrengen van de wijziging of de toevoeging;
- wanneer en door wie de wijziging of toevoeging werd aangebracht en *gereviewed*¹¹.

Valse stukken aan het controledossier toevoegen druist in tegen de essentie en de waardigheid van het beroep

Een controledossier is maar rechtsgeldig indien het een getrouwe weergave vormt van de uitvoering van de opdracht.

Het wijzigen van het definitief samengestelde controledossier (door documenten te wijzigen of nieuwe documenten toe te voegen) zonder dat hiervoor een geldige reden bestaat, bijvoorbeeld in een poging om een derde, zoals de *reviewer* of de toezichthouder, te **misleiden over controlewerkzaamheden die in de werkelijkheid (niet) zijn verricht, is volstrekt onverenigbaar met de essentie en de waardigheid van het beroep** (artikel 29 van de Wet).

Het College zal in dat geval steeds grijpen naar de zwaarste maatregelen. In het ergste geval kwalificeert dit mogelijks als het misdrijf van valsheid in geschriften en het gebruik ervan.

¹¹ ISA 230.16.