



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

Faculteit Bedrijfseconomische Wetenschappen

master in de toegepaste economische
wetenschappen

Masterthesis

Het gebruik van de bevestigingsbrief door auditors

Lou van der Woeij

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de toegepaste economische wetenschappen,
afstudeerrichting accountancy en financiering

PROMOTOR :

dr. Maarten CORTEN



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

www.uhasselt.be
Universiteit Hasselt
Campus Hasselt:
Martelarenlaan 42 | 3500 Hasselt
Campus Diepenbeek:
Agoralaan Gebouw D | 3590 Diepenbeek

2017
2018



Faculteit Bedrijfseconomische Wetenschappen

master in de toegepaste economische
wetenschappen

Masterthesis

Het gebruik van de bevestigingsbrief door auditors

Lou van der Woeij

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de toegepaste economische wetenschappen,
afstudeerrichting accountancy en financiering

PROMOTOR :

dr. Maarten CORTEN

Voorwoord

Deze masterproef vormt het sluitstuk van mijn opleiding toegepaste economische wetenschappen met afstudeerrichting accountancy aan de Universiteit Hasselt. Ik heb voor een audit gerelateerd onderwerp gekozen, omwille van mijn interesse in auditing. Deze masterproef bood mij dan ook een mooie kans om de auditwereld van naderbij te bekijken.

Deze eindverhandeling is tot stand gekomen door intensief werk en veel toewijding. Hoewel het me veel moeite en tijd heeft gekost om dit resultaat tot stand te brengen, was het een leerzame en interessante ervaring.

Bij de totstandkoming van deze eindverhandeling werd ik bijgestaan door mijn promotor dr. Maarten Corten en mijn copromotor drs. Céline Coeckelbergs. Graag zou ik beide personen dan ook willen bedanken. Zowel Maarten als Céline hebben veel tijd geïnvesteerd in het nalezen van deze eindverhandeling. Bovendien waren ze altijd beschikbaar voor de nodige feedback. Zonder het deskundig advies en de professionele begeleiding van deze personen zou niet hetzelfde eindresultaat bereikt zijn. Daarnaast zou ik ook de betrokken auditors willen bedanken voor de zeer leerzame en nuttige interviews.

Ook ben ik mijn familie en vrienden erg dankbaar voor hun morele steun en de vele aanmoedigingen tijdens het schrijven van deze masterproef. Het schrijven van een masterproef vraagt dan ook veel toewijding van zowel de student als vele anderen.

Lou van der Woeij

Mei, 2018

Samenvatting

Om een audit te kunnen uitvoeren is auditbewijs nodig. Hierbij is de auditor vaak afhankelijk van de informatie van het management. Het formaliseren hiervan gebeurt in een bevestigingsbrief. Een bevestigingsbrief is een document dat opgemaakt wordt op het einde van een auditproces en dat gericht is aan de auditor. Met behulp van een bevestigingsbrief kan de auditor de schriftelijke bevestigingen verkrijgen zoals vereist door ISA 580 en andere van kracht zijnde normen, rekening houdend met het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. Daarnaast kan de auditor met behulp van een bevestigingsbrief ook bijkomende schriftelijke bevestigingen verkrijgen omtrent relevante beweringen van het management. Hoewel een bevestigingsbrief dus een belangrijk document is voor een audit, was er over het effectieve gebruik van een bevestigingsbrief eigenlijk nog maar weinig geweten. Daarom is in deze masterproef getracht om het gebruik van de bevestigingsbrief door auditors in kaart te brengen.

Om het gebruik van de bevestigingsbrief in kaart te kunnen brengen, is gekozen voor de *informed grounded* theory. Bij aanvang van dit onderzoek bestond immers literatuur omtrent de bevestigingsbrief, waardoor acht proposities opgesteld konden worden m.b.t. het gebruik van de bevestigingsbrief. Op basis van de opgestelde proposities en verworven kennis zijn vervolgens interviewvragen opgesteld. Hiermee zijn uiteindelijk elf ervaren auditors geïnterviewd geweest. Voor de verwerking van de interviews en dus het nagaan van de opgestelde proposities, is gebruik gemaakt van *pattern matching*. Via de interviews is er dus nagegaan of de opgestelde proposities bevestigd konden worden, ontkracht moesten worden of dat er een nuance in zat. Zodoende kon het gebruik van de bevestigingsbrief in kaart gebracht worden.

Auditors gebruiken de bevestigingsbrief zowel voor het verkrijgen van de vereiste schriftelijke bevestigingen als voor het verkrijgen van bijkomende schriftelijke bevestigingen. In een bevestigingsbrief vragen auditors louter om bijkomende bevestigingen met betrekking tot *accounting estimates*, omdat voor dergelijke posten vaak minder objectief auditbewijs voorhanden is en auditors dus een gebrek aan zekerheid hebben omtrent die posten. Bijkomende schriftelijke bevestigingen omtrent relevante beweringen van het management moeten dan extra comfort geven aan de auditor omtrent die posten.

Het aantal bijkomende bevestigingen lijkt af te hangen van de risico's die een auditor waarneemt tijdens een audit. Een ervaren auditor vraagt immers meer bijkomende bevestigingen dan een onervaren auditor, omdat een ervaren auditor meer gevoeligheden heeft ontwikkeld en een betere kijk heeft op de mogelijke risico's. Daarnaast zal een auditor ook meer bijkomende bevestigingen vragen indien de auditor geconfronteerd wordt met een management dat minder integer of competent is. Een bevestigingsbrief is dan ook het laatste hulpmiddel dat een auditor kan gebruiken om zich extra in te dekken tegen eventuele fouten. Hoewel de meeste auditors gebruik maken van bijkomende bevestigingen in de bevestigingsbrief, maken sommigen geen gebruik van bijkomende bevestigingen. Dit is opvallend, de meeste auditors in het onderzoek gaven immers aan dat het management een belangrijke bron van additionele informatie kan zijn.

Ondanks de ISA's is er toch de nodige variatie aanwezig in het gebruik van de bevestigingsbrief. Hoewel alle auditors in het onderzoek steeds vertrekken vanuit eenzelfde standaard template

schrappen sommige auditors paragrafen en anderen niet. Daarnaast voegen de meeste auditors bijkomende bevestigingen toe en anderen weer niet. De standaarden laten dus enige ruimte voor interpretatie toe met betrekking tot het gebruik van de bevestigingsbrief.

Ten slotte blijkt uit dit onderzoek dat auditors de bevestigingsbrief beschouwen als aanvullend auditbewijs naast de gangbare controlewerkzaamheden. Dit is erg belangrijk, want uit verschillende fraudegevallen van de laatste decennia bleek dat auditors vroeger soms te veel vertrouwen hadden in het management waardoor ze mogelijk te veel steunden op de beweringen van het management, terwijl er ander en meer geschikt auditbewijs voorhanden was.

Inhoudsopgave

Voorwoord	1
Samenvatting.....	3
Hoofdstuk 1: Inleiding	7
Hoofdstuk 2: Literatuurstudie	11
2.1 De rol van de externe audit.....	11
2.2 Auditbewijs.....	13
2.3 De bevestigingsbrief	14
2.4 De bevestigingsbrief als auditbewijs	17
2.5 Het management als een bron van auditbewijs.....	18
2.6 Big 4 versus non-Big 4	19
2.7 De invloed van de auditor	20
2.8 De relatie met de klant.....	21
2.9 De invloed van de auditee.....	22
2.10 De verwachtingskloof in auditing.....	22
2.11 Het harmonisatieproces	23
Hoofdstuk 3: Empirische studie.....	25
3.1 Onderzoeksmethode	25
3.2 Dataverzameling.....	26
3.3 Dataverwerking	26
3.4 Populatie en steekproef	27
Hoofdstuk 4: Resultaten.....	29
4.1 De bevestigingsbrief als auditbewijs	29
4.2 Het management als een bron van auditbewijs.....	31
4.3 Big 4 versus non-Big 4	32
4.4 De invloed van de auditor	34
4.5 De relatie met de klant.....	34
4.6 De invloed van de auditee.....	35
4.7 De verwachtingskloof in auditing.....	37
4.8 Het harmonisatieproces	37
Hoofdstuk 5: Conclusie.....	41
Literatuurlijst	43
Bijlage	47
Voorbeeld bevestigingsbrief	47
Interviews.....	55

Hoofdstuk 1: Inleiding

De financiële verslaggeving van een bedrijf is een zeer belangrijke bron van informatie voor alle stakeholders. Vele beslissingen worden dan ook gebaseerd op basis van de financiële staten. Indien de financiële verslaggeving van een bedrijf geen getrouw beeld geeft over de werkelijkheid kan dat verstreckende gevolgen hebben voor alle stakeholders. Om een betrouwbaar beeld van de financiële verslaggeving te garanderen, is het belangrijk dat deze onderworpen wordt aan een objectieve en onafhankelijke externe audit (DeAngelo, 1981; Eisenhardt, 1989; Watts, 1977).

"Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the result tot interested users." (American accounting association, 1973)

Auditing is dus een systematisch proces, waarin auditbewijs wordt verzameld op een objectieve en competente manier om zo vast te stellen in welke mate beweringen over economische acties en gebeurtenissen overeenkomen met vastgelegde criteria. Auditbewijs verwijst naar de informatie die verzameld moet worden door een competente en onafhankelijke auditor tijdens een audit (ISA200, 2016; ISA500, 2016; ISA580, 2016). De competenties waarover een persoon beschikt en de mate waarin deze onafhankelijk is, zijn dan ook bepalend voor de auditkwaliteit. Auditkwaliteit wordt namelijk gedefinieerd als:

"The market assessed joint probability that a given auditor will both discover a breach in a client's accounting system, and report the breach." (DeAngelo, 1981)

In deze definitie van DeAngelo (1981) komen twee belangrijke componenten naar voor. Als eerste is er de waarschijnlijkheid dat een auditor afwijkingen vindt in de financiële verslagen van een bedrijf, waarmee verwezen wordt naar de competenties waarover een auditor beschikt en de inspanningen die de auditor levert. Daarnaast is er de waarschijnlijkheid dat een auditor afwijkingen in de financiële verslagen zal melden. Hiermee wordt verwezen naar de onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor.

Om eventuele afwijkingen te vinden en om uiteindelijk tot een auditbeoordeling te komen, zal een auditor auditbewijs moeten verzamelen. Naast het verkrijgen van auditbewijs dient een auditor schriftelijke bevestigingen te krijgen van het management of andere met *governance* belaste personen dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden zijn nagekomen met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten en dat zij volledig zijn geweest in het verstrekken van informatie aan de auditor. De schriftelijke bevestigingen dienen de vorm te hebben van een bevestigingsbrief. Met behulp van een bevestigingsbrief kunnen auditors ook schriftelijke bevestigingen verkrijgen van onder andere specifieke beweringen in de financiële verslagen en van verstrekte antwoorden op verzoeken om inlichtingen. Beweringen van het management of andere goed ingelichte personen kunnen dus formeel vastgelegd worden in de bevestigingsbrief. Schriftelijke bevestigingen zijn noodzakelijke informatie die een auditor nodig heeft voor de controle van de financiële verslagen.

Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikt auditbewijs over de aangelegenheden waarop zij betrekking hebben (ISA580, 2016). Het is dan ook belangrijk om te benadrukken dat de ISA's een bevestigingsbrief beschouwen als aanvullend auditbewijs.

Ondanks dat het management beschouwd wordt als een minder betrouwbare bron van informatie en dat de *agency theory* stelt dat managers en aandeelhouders niet altijd dezelfde belangen nastreven, zijn er de laatste decennia heel wat rechtszaken geweest omtrent de nalatigheid van auditors (Carey & Clarke, 2001; Eisenhardt, 1989). In die rechtszaken komt sterk naar voren dat de bereidheid van rechtbanken om beweringen van het management te aanvaarden als legaal auditbewijs sterk verminderd is over de jaren heen (Carey & Clarke, 2001). Zo ontstond er controverse omtrent de rol van de auditor na het fraudeschandaal van Lernout & Hauspie. De auditor van L&H, KPMG had namelijk een vergaande relatie opgebouwd met zijn toenmalige klant Lernout & Hauspie (Kellens, Dantinn, & Demonceau, 2007). Daarnaast zorgde het fraudeschandaal van Econcern voor nog meer commotie rond de positie van de auditor toen de auditors van PwC de gemanipuleerde jaarrekening van het intussen failliete bedrijf Econcern zonder diepgaande controle goedkeurden (Driessen & van der Heijden, 2014). Door de vergaande relaties met de klant hadden de auditors mogelijks te veel vertrouwen in de beweringen van het management, waardoor ze waarschijnlijk te veel steunden op de schriftelijke bevestigingen van het management en minder beroep deden op andere controlewerkzaamheden om auditbewijs te verzamelen (Carey & Clarke, 2001). Dit terwijl een bevestigingsbrief en meer specifiek de beweringen van het management geen substituut kunnen en mogen zijn voor auditbewijs dat een competente en onafhankelijke auditor verwacht wordt te verzamelen door het uitvoeren van de gangbare controlewerkzaamheden zoals inspecties, waarnemingen, cijferanalyses en herberekeningen (Carey & Clarke, 2001; ISA500, 2016).

Hoewel er naar aanleiding van de vele fraudegevallen al veel onderzoek is gedaan naar de rol van de auditor, auditkwaliteit in het algemeen, verschillen in auditkwaliteit tussen bedrijven en naar de factoren die hierin een rol spelen, is er nog maar weinig gekend over het gebruik van de bevestigingsbrief in de praktijk. In de literatuur zijn dan ook maar weinig studies te vinden die handelen over het gebruik van de bevestigingsbrief. Een onderzoek dat specifiek handelt over het gebruik van de bevestigingsbrief is dat van Carey and Clarke (2001). Dat onderzoek is gedaan in een Australische context en hieruit blijkt dat heel wat auditors de bevestigingsbrief gebruiken in overeenstemming met de professionele richtlijnen. Volgens deze studie gebruikt het merendeel van de auditors de bevestigingsbrief zowel voor het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen van het management aangaande hun verantwoordelijkheden als voor het formeel vastleggen van beweringen, dewelke gegeven worden tijdens een audit ter onderbouwing of ter bevestiging van ander auditbewijs. Ook blijkt uit het onderzoek van Carey and Clarke (2001) dat er auditors zijn die de bevestigingsbrief foutief gebruiken ondanks de professionele standaarden. Zo hebben een deel van de auditors te veel vertrouwen in het management, waardoor ze vooral beroep doen op de bevestigingsbrief om de beweringen van het management formeel vast te leggen, terwijl er ander en meer geschikt auditbewijs voorhanden is (Carey & Clarke, 2001). Een ander deel van de auditors heeft volgens de studie van Carey and Clarke (2001) dan weer te weinig vertrouwen in het management, waardoor ze nauwelijks tot niets opnemen van de beweringen van het management in de bevestigingsbrief. Hierdoor gaat mogelijks waardevolle informatie verloren (Carey & Clarke,

2001; ISA500, 2016). Het is wel belangrijk om te benadrukken dat het vorige betrekking heeft op één bepaalde studie. Een studie die bovendien gedaan is in een Australische context en lang geleden. Dus men moet voorzichtig zijn met het veralgemenen van conclusies omtrent het gebruik van de bevestigingsbrief, want er zijn nauwelijks studies te vinden die specifiek handelen over het gebruik van de bevestigingsbrief. In dit onderzoek probeer ik dan ook het gebruik van de bevestigingsbrief in kaart te brengen en meer specifiek voor België. Het gebruik van de bevestigingsbrief is immers verplicht voor auditors in België en het is een belangrijk document voor het auditdossier.

Hoofdstuk 2: Literatuurstudie

2.1 De rol van de externe audit

Alvorens de rol van de externe audit te bespreken, zal eerst gedefinieerd worden wat auditing is. Hiervoor wordt gekeken naar de definitie van American accounting association (1973).

"Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the result tot interested users."
(American accounting association, 1973)

Auditing is dus een systematisch proces, waarin auditbewijs wordt verzameld op een objectieve en competente manier om zo vast te stellen in welke mate beweringen over economische acties en gebeurtenissen overeenkomen met vastgelegde criteria. Auditwerkzaamheden dienen dus volgens een logisch gestructureerde wijze te verlopen, waarin auditbewijs of bewijskrachtig materiaal op een objectieve wijze verzameld en geëvalueerd moet worden. Hiermee wordt bedoeld dat de auditor zijn auditopdracht op een objectieve en onafhankelijke wijze dient uit te voeren. Door het verzamelen en vervolgens evalueren van auditbewijs kan de auditor nagaan in welke mate er overeenstemming is tussen de geobserveerde realiteit en de vastgelegde criteria of normen. Het resultaat van een auditopdracht is de mededeling van de resultaten aan de belanghebbende. Belangrijke afwijkingen tussen de geobserveerde realiteit en de vastgelegde normen worden eveneens meegedeeld (ISA200, 2016; ISA500, 2016; ISA580, 2016).

Een externe auditor zal dus op een objectieve en onafhankelijke wijze auditbewijs moeten verzamelen tijdens een audit om zo een deskundig oordeel te kunnen vormen over de betrouwbaarheid van de financiële verslagen. De externe auditor zal met ander woorden moeten oordelen of de financiële verslagen van een bedrijf een getrouw beeld geven over de werkelijke prestaties van dat bedrijf. Ook zal een externe auditor zich moeten uitspreken over de naleving van de statuten en het wetboek van vennootschappen door de bedrijfsleiding (Dries, Van Bussel, & Willekens, 2011). Indien een externe auditor fouten vindt in de financiële verslaggeving van een bedrijf is de auditor verplicht om deze fouten te melden (Van Asbroeck, 1986). Door middel van een externe audit kan men dus een betrouwbaar beeld van de financiële verslagen van een bedrijf bewerkstelligen (Johnstone, Grambling, & Rittenberg, 2016).

De nood aan een externe audit kan verklaard worden door de *agency theory*. De *agency theory* of het principaal-agent probleem ontstaat wanneer een economische agent aangenomen wordt door een principaal om waarde te creëren voor de principaal, waarbij de principaal en de agent niet dezelfde belangen nastreven en de principaal imperfecte informatie heeft over de bijdrage die de economische agent levert (Bosse & Phillips, 2016). De *agency theory* is opgebouwd rond enkele assumpties. Zo handelen alle partijen in eigenbelang, zijn alle partijen rationeel begrensd en zijn economische agenten meer risico-avers dan principalen (Eisenhardt, 1989).

Heel wat bedrijven hebben te kampen met het principaal-agent probleem. De *agency theory* stelt immers dat aandeelhouders en managers niet altijd dezelfde belangen hebben. Hierbij beschouwt men de aandeelhouders van een bedrijf als de principaal en de managers als de agent (Eisenhardt,

1989). Waar aandeelhouders vooral geïnteresseerd zijn in de waarde van de aandelen, kunnen managers andere doelstellingen hebben zoals *empire building* en het behalen van bonussen (Borges, Correia-da-Silva, & Laussel, 2014; HOPE & THOMAS, 2008). Daarnaast beschikken managers vaak over meer informatie dan de aandeelhouders en zijn zij verantwoordelijk voor een juiste weergave van de financiële verslagen (DeAngelo, 1981; Eisenhardt, 1989; Watts, 1977). Hoewel zij verantwoordelijk zijn voor een juiste weergave, geeft de literatuur omtrent *earnings management* aan dat managers soms de neiging hebben om de financiële verslagen te beïnvloeden ten voordelen van zichzelf. Zo stelt Schipper (1989) dat *earnings management* een doelbewuste interventie is van het management in de financiële verslagen met als doel het verkrijgen van private voordelen. Ook kan het management de boekhouding manipuleren om zo het bedrijf financieel beter of slechter voor te stellen dan het in werkelijkheid is, waardoor potentiële investeerders aangetrokken worden of hoge belastingen vermeden worden. Zo is er sprake van positief *earnings management* bij het beter voorstellen van de financiële cijfers en van negatief *earnings management* bij het slechter voorstellen van de financiële cijfers (Cahan, 1992).

De principaal zal door middel van de juiste *incentives* proberen om het gedrag van de economische agent te beïnvloeden, waardoor de belangen van beide partijen meer op één lijn liggen en de kosten van het principaal-agent probleem minder zijn (Nikkinen & Sahlström, 2004). Omdat dergelijke *incentives* gebaseerd worden op financiële cijfers die opgesteld worden door het management en het management meestal over meer informatie beschikt, is er nood aan een objectieve en onafhankelijke externe audit. Door middel van een externe audit kan men namelijk een betrouwbaar beeld van de financiële verslagen van een bedrijf bewerkstelligen (Johnstone et al., 2016).

Het principaal-agent probleem resulteert in inefficiënt gedrag van de economische agent en kosten voor de principaal (Ang, Cole, & Lin, 2000). Volgens de studie van Jensen and Meckling (1976) bestaan de agentkosten uit monitoringskosten, *bonding* kosten en kosten m.b.t. een restverlies. Monitoringskosten zijn kosten om de acties van het management te monitoren. *Bonding* kosten zijn vergoedingen die de principaal aan het management betaalt om te voorkomen dat het management bepaalde handelingen zou stellen die nadelig zijn voor de principaal. Het restverlies zijn kosten die de principaal alsnog oploopt door het aangaan van een principaal-agent relatie, ondanks alle inspanningen van de principaal om de agent te laten handelen in zijn voordeel. Auditvergoedingen zijn een belangrijk deel van de monitoringskosten, maar een objectieve en onafhankelijke externe audit zorgt ervoor dat de totale agentkosten dalen (Ang et al., 2000; Bosse & Phillips, 2016; Jensen & Meckling, 1976).

Ook de verzekeringstheorie verklaart waarom er behoefte is aan een externe audit, want in de verzekeringstheorie worden de controlekosten gezien als een vergoeding voor het overdragen van het risico van onjuiste informatie. De kosten die betaald moeten worden voor een audit staan tegenover het risico van onbetrouwbare informatie en de gevolgen van beslissingen die op basis van die onbetrouwbare informatie worden genomen. Volgens de verzekeringstheorie kunnen auditors dan ook worden aangesproken door opdrachtgevers en gebruikers van de verklaring, indien achteraf blijkt dat een controleverklaring ten onrechte is afgegeven. Zo kan de auditor aansprakelijk worden gesteld door de opdrachtgever. Dat is de contractuele aansprakelijkheid voortvloeiend uit overeenkomsten zoals bij wanprestaties. Daarnaast kan de auditor ook aansprakelijk worden gesteld

door derden en dat is de wettelijke aansprakelijkheid voortvloeiend uit een onrechtmatige daad (Majoer, Asselt, Karssing, Pheijffer, & Verkleij, 2015).

Bovendien worden ook vele beslissingen genomen door andere stakeholders dan de aandeelhouders op basis van de financiële verslagen van een bedrijf. Zo baseren bijvoorbeeld financiële instellingen zich op basis van de financiële verslagen van een bedrijf voor het al dan niet toekennen van een lening. Het is dus belangrijk dat de financiële verslaggeving van een bedrijf een getrouw beeld geeft over de werkelijkheid, zodat de verschillende belanghebbenden niet misleid worden. Dat kan immers verstrekkende gevolgen hebben (DeAngelo, 1981; Watts, 1977). Daarnaast is er door de toenemende potentiële vertekening van informatie en de toenemende complexiteit van bedrijfstransacties, waarderingen en ondernemingsstructuren steeds meer nood aan auditing. Ondernemingen zijn immers voortdurend bezig met het afhouden van vijandige overnames en staan onder immense druk voor het behalen van de winstcijfers, hetgeen zorgt voor een potentiële vertekening van de financiële cijfers. Verder worden managers en andere leidinggevenden steeds meer bonussen en aandelenopties beloofd, waardoor ze meer geneigd kunnen zijn om de financiële verslagen aan te passen om zo private voordelen te verkrijgen (Johnstone et al., 2016). De financiële verslagen van een bedrijf moeten dus onderworpen worden aan een objectieve en onafhankelijke externe audit, zodat het getrouw beeld bewerkstelligd kan worden.

Uit de definitie van American accounting association (1973) omtrent auditing blijkt dat de auditor auditbewijs moet verzamelen om zo te kunnen vaststellen in welke mate beweringen over economische acties en gebeurtenissen overeenkomen met vastgelegde criteria. Het verzamelen en evalueren van auditbewijs is dus belangrijk om een audit te kunnen uitvoeren.

2.2 Auditbewijs

Auditbewijs is informatie en documentatie die door de auditor verzameld wordt tijdens een audit. Dit bewijs wordt bekomen door de uitvoering van controlewerkzaamheden en wordt gebruikt door de auditor om tot een auditbeoordeling te komen. Auditbewijs bestaat zowel uit administratieve vastleggingen die ten grondslag liggen aan de financiële overzichten als uit informatie die verkregen is uit andere bronnen. Administratieve vastleggingen zijn rechtstreekse stavingsdocumenten die verkregen worden uit controlewerkzaamheden die in de loop van de audit worden uitgevoerd door de auditor. Voorbeelden hiervan zijn facturen, het grootboek, journaalboekingen en contracten met betrekking tot bepaalde balanselementen. Naast de rechtstreekse stavingsdocumenten haalt een auditor ook veel informatie uit andere bronnen, waarvan het management de belangrijkste is. Voorbeelden hiervan zijn representaties van het management of aangestelde deskundigen (ISA200, 2016; ISA500, 2016).

De betrouwbaarheid van informatie die als auditbewijs gebruikt zal worden, wordt beïnvloed door de bron en de aard van de bron, alsmede door de omstandigheden waaronder zij verkregen is. Zo is auditbewijs dat direct verkregen is door de auditor door bijvoorbeeld waarnemingen en cijferanalyses betrouwbaarder dan informatie die indirect verkregen is, bijvoorbeeld via het verzoeken om inlichtingen bij het management. De rechtstreekse stavingsdocumenten zijn dus betrouwbaarder dan de representaties van het management. Ook neemt de betrouwbaarheid van informatie toe wanneer deze verkregen is uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit zoals contracten van advocaten of

bankafschriften. Daarnaast speelt ook de vorm van het auditbewijs van belang. Zo is auditbewijs in de vorm van documenten betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie. Wel moet bemerkt worden dat er hier uitzonderingen op bestaan. Gewoonlijk wordt er ook meer zekerheid verkregen uit consistent auditbewijs dat uit verschillende bronnen is verkregen of dat van verschillende aard is dan uit individueel beschouwde elementen van auditbewijs (Haynes, 1999; ISA500, 2016).

Om redelijke conclusies te kunnen trekken zal een auditor door middel van controlewerkzaamheden voldoende en geschikt auditbewijs moeten verzamelen. Om voldoende en geschikt auditbewijs te definiëren, wordt opnieuw gekeken naar de definitie van American accounting association (1973).

"Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the result tot interested users."
(American accounting association, 1973)

Auditbewijs zal dus op een objectieve en competente manier verzameld moeten worden om eventuele afwijkingen te vinden in de financiële verslagen en om uiteindelijk tot een auditbeoordeling te komen. De *international standards on auditing* (ISA's) stellen hieromtrent dat een auditor als basis voor zijn of haar oordeel een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van afwijkingen van materieel belang, die het gevolg zijn van fraude of fouten. Een oordeel kan dus slechts gevormd worden wanneer een auditor voldoende en geschikt auditbewijs heeft verkregen teneinde het controlerisico terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau. Het controlerisico is het risico dat een auditor een foutieve verklaring tot uiting brengt en informatie is van materieel belang wanneer het weglaten ervan of het onjuist weergeven ervan de economische beslissingen van stakeholders zou kunnen beïnvloeden (ISA200, 2016; ISA500, 2016). Het is dus belangrijk dat een auditor voldoende en geschikt auditbewijs verzamelt teneinde een hoog niveau van zekerheid te bekomen omtrent zijn of haar auditbeoordeling (Carey & Clarke, 2001; ISA200, 2016; ISA500, 2016; ISA580, 2016; Salterio & Koonce, 1997).

De term voldoende verwijst naar de kwantiteit van het auditbewijs en of het auditbewijs al dan niet geschikt is, heeft betrekking op de kwaliteit van het auditbewijs en meer specifiek de mate waarin de informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de auditor zijn of haar oordeel baseert (Carey & Clarke, 2001; ISA200, 2016; ISA500, 2016; ISA580, 2016). Of er al dan niet voldoende en geschikt auditbewijs is verkregen, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Afhankelijk van de inschatting door de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang en de kwaliteit van het auditbewijs, zal een auditor bepalen hoeveel auditbewijs nodig is. Het voldoende en geschikt zijn van auditbewijs zijn met elkaar verbonden, want hoe hoger de kwaliteit en betrouwbaarheid van het auditbewijs, hoe minder auditbewijs vereist is. Het is echter wel mogelijk dat het verkrijgen van meer auditbewijs de slechte kwaliteit ervan niet compenseert (ISA200, 2016; ISA500, 2016).

2.3 De bevestigingsbrief

In het auditproces zal de auditor gebruik moeten maken van een bevestigingsbrief. Een bevestigingsbrief is een document dat opgemaakt wordt op het einde van het auditproces. Deze

representatiebrief wordt ook wel een *management representation letter*, *client representation letter* of kortweg een *rep. letter* genoemd. In het Nederlands wordt er eerder gesproken over een bevestigingsbrief. Met behulp van een bevestigingsbrief kan een auditor schriftelijke bevestigingen bekomen van management of andere met governance belaste personen over een niet-limitatief aantal formuleringen. Zo kan een auditor door middel van een bevestigingsbrief een schriftelijke bevestiging verkrijgen van het management dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden zijn nagekomen met betrekking tot het opstellen van de financiële staten alsook dat zij volledig zijn geweest in het verstrekken van informatie aan de auditor. Daarnaast kan de bevestigingsbrief ook gebruikt worden om aanvullend auditbewijs te verzamelen (Carey & Clarke, 2001; ISA500, 2016; ISA580, 2016).

De bevestigingsbrief moet de schriftelijke bevestigingen bevatten zoals vereist door ISA 580 en andere van kracht zijnde normen, rekening houdend met het van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. Indien de commissaris het nodig acht kunnen bijkomende bevestigingen opgenomen worden in de brief en indien er uitzonderingen zouden bestaan, dienen de bevestigingen aangepast te worden om rekening te houden met de uitzonderingen. Zo kan het in het kader van een vennootschap nuttig zijn om bevestigingen te krijgen omtrent het naleven van het vennootschapsrecht en de bedrijfsspecifieke statuten (ICCI, 2018). De bevestigingsbrief kan betrekking hebben op een jaarrekening, een geconsolideerde jaarrekening of een éénmalige transactie zoals een inbreng in natura. Afhankelijk van het voorwerp van de brief zal de brief er anders uitzien. Ook afhankelijk van de van toepassing zijnde GAAP-regels zal de bevestigingsbrief er anders uitzien. In dit onderzoek beperk ik mij tot de bevestigingsbrief die opgemaakt wordt voor een jaarrekening in België, die de schriftelijke bevestigingen omvat zoals vereist door ISA 580 en de andere van kracht zijnde normen, rekening houdend met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. Deze representatiebrief is steeds gericht aan de auditpartner en moet betrekking hebben op alle perioden die in de controleverklaring worden genoemd. Bovendien zou de bevestigingsbrief gerelateerd moeten zijn aan alle financiële overzichten en staten die vermeld staan in de controleverklaring (ICCI, 2018; ISA500, 2016; ISA580, 2016).

De brief wordt ondertekend door de leden van het management die de primaire verantwoordelijkheid hebben over zowel de entiteit als haar financiële aspecten. In bepaalde gevallen kan de bevestigingsbrief ondertekend worden door andere leden van het management. Indien de auditor het nodig acht om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen omtrent de volledigheid van alle notulen van de vergaderingen van de aandeelhouders, de raden van bestuur en andere belangrijke comités, dan kan een handtekening verwacht worden van het individu die deze notulen bijhoudt. De bevestigingsbrief is gedateerd op een datum die niet ver ligt van de datum van het auditverslag over de jaarrekening. In bepaalde gevallen kan een aparte bevestigingsbrief met betrekking tot specifieke transacties ook verkregen worden gedurende een audit of na de datum van het verslag over de jaarrekening, bijvoorbeeld op de datum van een beursintroductie (ISA500, 2016; ISA580-Preface, 2008; ISA580, 2016).

Het gebruik van een bevestigingsbrief is verplicht voor de controle van financiële overzichten met betrekking tot boekjaren die afgesloten zijn op of na 31 december 2006 (IBR, 2017). Het management zal steeds gevraagd worden om de bevestigingsbrief te tekenen. Hierdoor maken zij

zich mede aansprakelijk indien er achteraf fouten of elementen zouden opduiken waaruit blijkt dat zij hun verantwoordelijkheden niet zijn nagekomen of dat zij de auditor foutieve informatie hebben gegeven. Indien het management de bevestigingsbrief niet wil tekenen of bepaalde formuleringen weigert op te nemen, zal dit aanleiding geven tot de formulering van een oordeel met voorbehoud dan wel tot een oordeelonthouding over de financiële overzichten. Ook zou de auditor zich in beide gevallen kunnen terugtrekken uit de overeenkomst (ISA200, 2016; ISA500, 2016; ISA580, 2016).

De formuleringen opgenomen in de bevestigingsbrief kunnen zeer divers zijn en hebben betrekking op zaken zoals: gebeurtenissen na balansdatum, de continuïteit, het witwassen van gelden, belangenconflicten en informatie omtrent de verbonden partijen (ICCI, 2018). Een uitgewerkt voorbeeld van de bevestigingsbrief voor België is te vinden in de bijlage. Een commissaris kan deze brief steeds aanvullen met bijkomende formuleringen indien de commissaris het nodig acht (ICCI, 2018). Bovendien moet een auditor ook niet voor elk bedrijf dezelfde formuleringen opnemen in de bevestigingsbrief. Enkel de formuleringen die van toepassing zijn op een bepaalde klant moeten opgenomen worden in de bevestigingsbrief. Zo zullen geen formuleringen opgenomen moeten worden omtrent verbonden partijen, indien die er niet zijn. De bevestigingsbrief kan dus aangepast worden aan de noden van de klant (Accountancy, 1979).

Daarnaast kan een auditor met behulp van een bevestigingsbrief ook beweringen van het management of andere goed ingelichte personen formeel vast leggen. Gedurende een audit zullen namelijk vele inlichtingen worden gegeven aan de auditor. Om misverstanden te vermijden en dergelijke beweringen formeler te maken, kunnen ze worden opgenomen in een bevestigingsbrief. Een auditor kan dus met behulp van een bevestigingsbrief relevante informatie vastleggen, dewelke niet terug te vinden is in de jaarrekening. Die beweringen kunnen opgenomen worden in bevestigingsbrief ter onderbouwing van bepaalde controlewerkzaamheden of om ander auditbewijs te bevestigen (Carey & Clarke, 2001; ISA500, 2016; ISA580-Preface, 2008; ISA580, 2016).

Op die manier kan de bevestigingsbrief gebruikt worden door de auditor om aanvullend auditbewijs te verzamelen. Aanvullend auditbewijs kan zowel verwijzen naar informatie die relevant is voor de financiële verslagen, maar die niet te vinden is in de jaarrekening als naar informatie ter bevestiging van ander auditbewijs die verkregen is door het uitvoeren van controlewerkzaamheden zoals: inspecties, waarnemingen, herberekeningen en cijferanalyses. Ook door onder andere het verzoeken om inlichtingen kan een auditor aanvullend auditbewijs bekomen. Het verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen met een financiële of niet-financiële functie binnen of buiten de entiteit, veelal het management. Verzoeken om inlichtingen worden veelvuldig gebruikt door auditors tijdens een audit. Dit kan gaan van het formeel schriftelijk verzoeken om inlichtingen tot het informeel mondeling verzoeken om inlichtingen. Antwoorden op het verzoeken om inlichtingen kunnen een auditor informatie verschaffen waarover de auditor nog niet beschikt of kunnen hem bevestigend auditbewijs verschaffen. Ook kunnen antwoorden informatie verschaffen die significant verschilt van andere informatie die de auditor heeft verkregen. Naast antwoorden op specifieke verzoeken zal het management gedurende een audit ook informatie verschaffen zonder specifieke verzoeken om inlichtingen. Beiden vormen worden aangeduid met de term *management representations*. Representaties of beweringen van het management maken deel uit van het auditbewijs, maar verschaffen op zichzelf niet voldoende en

geschikt auditbewijs over de aangelegenheden waarop zij betrekking hebben (ISA500, 2016; ISA580, 2016).

Om misverstanden te vermijden en de representaties van het management formeel vast te leggen, kunnen deze schriftelijk opgenomen in de bevestigingsbrief. Wel moet een auditor telkens evalueren of de informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van een audit. Het evalueren van antwoorden op verzoeken is bovendien een onmisbaar onderdeel van het auditproces (ISA200, 2016; ISA580-Preface, 2008; ISA580, 2016).

Hoewel de bevestigingsbrief dus een belangrijk document is voor het formaliseren van auditbewijs dat afkomstig is van het management, is er over het effectieve gebruik van de bevestigingsbrief eigenlijk nog maar weinig geweten. Daarom zal ik in dit onderzoek het gebruik van de bevestigingsbrief door auditors in kaart brengen en zal ik op basis van literatuur een aantal proposities opstellen.

2.4 De bevestigingsbrief als auditbewijs

Met behulp van de bevestigingsbrief kunnen auditors dus relevante beweringen van het management formeel vastleggen. Belangrijk om te benadrukken is dat de ISA's een bevestigingsbrief beschouwen als aanvullend auditbewijs. Een bevestigingsbrief en meer specifiek de beweringen van het management kunnen en mogen dus geen substituut zijn voor auditbewijs dat een competente en onafhankelijke auditor verwacht wordt te verzamelen door het uitvoeren van de gangbare controlewerkzaamheden. De ISA's stellen dan ook dat wanneer zulke beweringen gerelateerd zijn aan zaken van materieel belang, de auditor:

- Op zoek moet gaan naar bevestigend auditbewijs, dat zowel afkomstig is van buiten als binnen de onderneming.
- Moet evalueren of de beweringen aannemelijk zijn en consistent zijn met ander auditbewijs.
- Moet overwegen of de persoon in kwestie goed geïnformeerd is omtrent de materie.

In bepaalde gevallen is het denkbaar dat er buiten de beweringen van het management weinig ander auditbewijs voorhanden is. Zo zal een auditor bijvoorbeeld weinig ander geschikt auditbewijs vinden dan enkel de beweringen van het management omtrent de intenties en plannen van het management met betrekking tot bijvoorbeeld een bepaalde investering. Wel zal een auditor steeds de informatie afkomstig van het management moeten evalueren en nagaan of deze informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van een audit. Zo kan een auditor belangrijke informatie verkrijgen over de betrouwbaarheid van de beweringen van het management betreffende haar intenties en plannen, door inzicht te krijgen in de intenties van het management uitgesproken in het verleden. Ook zou een auditor bijvoorbeeld kunnen nagaan of het mogelijk is voor de entiteit om bepaalde acties en plannen uit te voeren. Bovendien moet een auditor steeds een professioneel-kritische instelling handhaven (Carey & Clarke, 2001; ISA200, 2016; ISA500, 2016; ISA580-Preface, 2008; ISA580, 2016).

Indien auditbewijs moeilijk te verkrijgen is met betrekking tot een bepaalde post van de jaarrekening, is het aannemelijk dat auditors meer beweringen van het management in de bevestigingsbrief zullen opnemen betreffende die post van de jaarrekening om zodoende toch auditbewijs formeel vast te

leggen. Het negeren van de informatie van het management zou immers erg kostelijk zijn en niet praktisch (ISA500, 2016). Bovendien zou er waardevolle informatie verloren kunnen gaan, indien dergelijke beweringen van het management niet opgenomen worden in de bevestigingsbrief (Carey & Clarke, 2001). De volgende propositie kan dan ook vooropgesteld worden.

Propositie 1: Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is omtrent een bepaalde post van de jaarrekening, zullen auditors meer beweringen van het management of andere goed ingelichte personen opnemen in de bevestigingsbrief met betrekking tot die post.

2.5 Het management als een bron van auditbewijs

Eén van de meest prominente bronnen van informatie gedurende een audit is het management. De evaluaties en overwegingen die een auditor moet maken omtrent de informatie van het management vormt voor een auditor een waar dilemma. Enerzijds heeft het management veel kennis en informatie over het bedrijf en de financiële overzichten, anderzijds wordt het management niet altijd gezien als een objectieve en onafhankelijke bron van informatie (Eisenhardt, 1989; Kaplan, O'Donnell, & Arel, 2008). Bovendien kan het management incentives hebben die indruisen tegen het getrouwe beeld van de jaarrekening. Zo kan het management incentives hebben om aan *earnings management* te doen om zichzelf een voordeel toe te eigenen. Dat gaat echter in tegen het getrouwe beeld van de jaarrekening en een auditor moest juist controleren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid. Een auditor zal dan ook zoveel mogelijk *earnings management* willen detecteren om deze vervolgens te corrigeren en hierover te rapporteren (Anderson, Kadous, & Koonce, 2004; Eisenhardt, 1989; Kaplan et al., 2008). Ook al wordt het management niet altijd gezien als een objectieve en onafhankelijk bron van informatie, de professionele standaarden erkennen dat het negeren van de informatie van het management erg kostelijk zal zijn voor de audit en niet praktisch.

Auditors moeten dus de informatie van het management gebruiken, maar ze zullen steeds moeten evalueren of ze de informatie van het management of andere goed ingelichte personen zullen gebruiken (Haynes, 1999; Kaplan et al., 2008). De auditor moet dus telkens evalueren of de informatie afkomstig van de entiteit voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van een audit en de auditor moet steeds een professioneel-kritische instelling handhaven. De evaluatie van de beweringen van het management is bovendien een onmisbaar onderdeel van het auditproces. Auditors moeten dus steeds goed overwegen welke inlichtingen van het management ze gaan gebruiken als auditbewijs en welke waarde ze eraan toekennen. Het management mag dus beschouwd worden als een bron van auditbewijs. Echter zijn er de laatste decennia heel wat fraudegevallen aan het licht gekomen, waardoor auditors tegenwoordig waarschijnlijk kritischer zullen zijn ten opzichte van het management in vergelijking met vroeger. Waar auditors vroeger nog mochten uitgaan van een integer management tenzij het tegendeel duidelijk was, is dat nu niet meer mogelijk. Hoewel een gewone audit nog steeds niet specifiek gericht is op fraudedetectie en het getrouw beeld centraal blijft staan, is de aandacht voor de mogelijkheid van vooral managementfraude veel groter geworden (Johnstone et al., 2016; The economist, 2002). Daarnaast zijn er de laatste decennia heel wat rechtszaken geweest omtrent de nalatigheid van auditors (Carey & Clarke, 2001; Eisenhardt, 1989).

In die rechtszaken komt sterk naar voren dat de bereidheid van rechtbanken om beweringen van het management te aanvaarden als legaal auditbewijs sterk verminderd is over de jaren heen (Carey & Clarke, 2001).

Auditors zullen tegenwoordig dan ook meer opzoek gaan naar informatie en documentatie die de beweringen van het management kunnen tegenspreken of bevestigen en nog maar weinig steunen op de beweringen van het management alleen. De beweringen van het management of andere goed ingelichte personen, opgenomen in de bevestigingsbrief, zullen dan ook louter gebruikt worden om andere controlewerkzaamheden aan te vullen. De ISA's stellen immers dat dergelijke schriftelijke bevestigingen niet voldoende en geschikt auditbewijs leveren over de aangelegenheden waarop ze betrekking hebben (ISA580, 2016).

Propositie 2: De beweringen van het management of andere goed ingelichte personen, opgenomen in de bevestigingsbrief, worden louter gebruikt ter aanvulling van bepaalde controlewerkzaamheden.

2.6 Big 4 versus non-Big 4

Om auditkwaliteit te definiëren, wordt gekeken naar de definitie van DeAngelo (1981):

"The market assessed joint probability that a given auditor will both discover a breach in a client's accounting system, and report the breach." (DeAngelo, 1981)

Uit de definitie van DeAngelo (1981) omtrent auditkwaliteit blijkt dat verschillende aspecten een invloed hebben op de auditkwaliteit. De auditor zal de juiste bronnen moeten gebruiken in het auditproces om zo eventuele afwijkingen op te sporen, waarbij de competenties van de auditor belangrijk zijn. Daarnaast zal de auditor ook de juiste acties moeten ondernemen bij het ontdekken van eventuele afwijkingen (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013). Een auditor zal dus enerzijds over de juiste competenties moeten beschikken om eventuele afwijkingen te vinden en anderzijds onafhankelijk moeten zijn om die afwijkingen te melden (DeAngelo, 1981).

De term competenties verwijst naar het geheel van vaardigheden en kennis waarover een auditor beschikt om eventuele afwijkingen te vinden in de financiële verslaggeving van een bedrijf. Deze worden bepaald door zowel de opleiding van de auditor als door zijn of haar ervaring in de sector (Knechel et al., 2013). Niet enkel de vaardigheden en kennis bepalen de competenties van een auditor, want ook de houding van een auditor bij het uitvoeren van een audit speelt een belangrijke rol (Knechel et al., 2013; Zimbelman, 1997). Zo zullen auditors met een professioneel-kritische houding meer kans hebben om afwijkingen te ontdekken, omdat zij steeds resultaten in vraag stellen en meer alert zijn voor mogelijke afwijkingen als gevolg van fouten of fraude (Bernardi, 1994; ICAEW, 2012). Een auditor zal dus sneller afwijkingen ontdekken naarmate deze in hogere mate een professioneel-kritische houding aanneemt en dit resulteert in een hogere auditkwaliteit (Bernardi, 1994; DeAngelo, 1981).

Daarnaast is het belangrijk dat een auditor onafhankelijk is om een hoge auditkwaliteit te bewerkstelligen. Een auditor is onafhankelijk indien deze zich bij het nemen van auditbeslissingen niet laat beïnvloeden door de auditee. Indien een auditor zich toch laat beïnvloeden dan kan dat ten

koste gaan van de onafhankelijkheid en dus van de auditkwaliteit (ISB, 2000). Een auditor is dan ook verplicht om eventuele afwijkingen in de financiële verslagen te melden (Van Asbroeck, 1986).

Naar aanleiding van de verschillende fraudegevallen in de laatste decennia is er al heel wat onderzoek gedaan naar een mogelijk verschil in auditkwaliteit tussen Big 4 kantoren en niet Big 4 kantoren. Het onderzoek van DeAngelo (1981) stelt dat Big 4 kantoren een hogere auditkwaliteit leveren dan niet Big 4 kantoren, omdat ze onafhankelijker zouden zijn. Big 4 kantoren hebben een groter klantenbestand waardoor één bepaalde klant financieel gezien minder belangrijk zou zijn voor hun. Hierdoor zouden zij onafhankelijker zijn ten opzichte van die bepaalde klant en dus een hogere auditkwaliteit leveren (DeAngelo, 1981). Ook het onderzoek van Francis and Yu (2009) geeft aan dat Big 4 kantoren een hogere auditkwaliteit leveren dan niet Big 4 kantoren, omdat Big 4 kantoren over meer expertise en ervaring beschikken dan niet Big 4 kantoren door een grotere concentratie van menselijk kapitaal (Francis & Yu, 2009). Tot slot geven de onderzoeken van Simunic and Stein (1987) en DeAngelo (1981) aan dat Big 4 kantoren meer te verliezen hebben in vergelijking met niet Big 4 kantoren inzake reputatie. Door het groter potentieel verlies aan reputatie en prestige zouden Big 4 kantoren onafhankelijker zijn, sneller een afwijking melden en dus een hogere auditkwaliteit leveren dan niet Big 4 kantoren (DeAngelo, 1981; Simunic & Stein, 1987). Omdat Big 4 kantoren over het algemeen meer reputatie zouden hebben die ze willen beschermen, verwacht ik dat ze zoveel mogelijk statements opnemen in de bevestigingsbrief om zich extra in te dekken. Big 4 kantoren zullen waarschijnlijk dus meer zaken opnemen in de bevestigingsbrief dan niet Big 4 kantoren.

Propositie 3: Big 4 kantoren nemen meer aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief dan niet Big 4 kantoren.

2.7 De invloed van de auditor

De ervaring van de auditor blijkt een invloed te hebben op de waarde die gehecht wordt aan de informatie en beweringen van het management of andere goed ingelichte personen. Naarmate een auditor meer ervaring heeft, beschikt de auditor over meer kennis en expertise. Ook zal de auditor dan beter ontwikkelde methodes beheersen om informatie op te nemen en vervolgens te memoriseren, informatie die zeer belangrijk is voor het vellen van een goed oordeel (Bonner, 1990). Auditervaring heeft ook een invloed op de selectie en weging van informatie. Zo zijn ervaren auditors beter in het selecteren van de juiste informatie en in het wegen van informatie, hetgeen leidt tot meer accuratere auditbeslissingen en oordelen (Bonner, 1990).

Daarnaast blijkt uit onderzoek van onder andere Anderson et al. (2004) en Kaplan et al. (2008) dat naarmate auditors over meer ervaring beschikken, ze minder overtuigd zullen zijn over informatie van het management die congruent is met het eigenbelang van het management. Door de ervaring beschikken ervaren auditors over uitgebreidere kennisstructuren waardoor ze de beschikbare informatie effectiever kunnen gebruiken en beter zijn in het herkennen van informatie die congruent is met het eigenbelang van het management. Ook zullen ervaren auditors zich minder snel laten overtuigen door de beweringen van het management indien die beweringen congruent zijn met het eigenbelang (Anderson et al., 2004; Kaplan et al., 2008).

Omdat ervaren auditors enerzijds beter zijn in het selecteren en wege van de juiste informatie en anderzijds beter zijn in het herkennen van informatie die congruent is met het eigen belang van het management, zullen zij waarschijnlijk meer beweringen opnemen in de bevestigingsbrief om zich zo extra in te dekken indien er achteraf fouten zouden opduiken. Het is dus aannemelijk dat ervaren auditors meer beweringen van het management opnemen in de bevestigingsbrief.

Propositie 4: Ervaren auditors nemen meer beweringen van het management of andere goed ingelichte personen op in de bevestigingsbrief dan auditors met weinig ervaring.

2.8 De relatie met de klant

In de literatuur zijn er enerzijds studies die aangeven dat de relatie met de klant een positieve invloed heeft op de geleverde auditkwaliteit en anderzijds studies die aangeven dat de relatie met de klant een negatieve invloed heeft op de geleverde auditkwaliteit.

Zo geeft de studie van onder andere Myers, Myers, and Omer (2003) aan dat er een positieve relatie bestaat tussen de relatie met een klant en de geleverde auditkwaliteit bij die klant. Naarmate auditors langer voor eenzelfde klant werken, beschikken ze over meer kennis en ervaring betreffende die klant en sector, waardoor ze een hogere auditkwaliteit leveren (Myers et al., 2003). Terwijl volgens de studie van P. Carey and Simnett (2006) en Miller and Zeff (1962) de onafhankelijkheid van de auditor zou afbrokkelen en dus ook de auditkwaliteit door de ontwikkeling van persoonlijke relaties met de klant. Die bedreiging voor de onafhankelijkheid zou zich niet enkel voor doen bij de rapportering, maar zou ook het potentieel hebben om de beoordelingen en beslissingen van de auditor te beïnvloeden gedurende een audit (Bazerman, Morgan, & Loewenstein, 1997; Dopuch, King, & Schwartz, 2003).

De studie van Hoyle (1978) en McLaren (1958) geeft aan dat verregaande relaties tussen de auditor en de klant ook kunnen leiden tot een beperking van de creativiteit in de manier waarop audittesten gebeuren. In het Engels spreekt men over een *familiarity threat* (Hoyle, 1978; McLaren, 1958). Naarmate auditors langer voor eenzelfde klant werken, worden de audittesten immers routine (Hoyle, 1978).

Om eventuele negatieve invloeden van de relatie met de klant te voorkomen, is er een auditrotatie ingevoerd. Hierdoor zal de onafhankelijkheid van de auditor waarschijnlijk beter gewaarborgd worden en zal de auditor waarschijnlijk naar verloop van tijd niet over bepaalde dingen heen kijken. Door de auditrotatie zal er immers steeds een nieuwe auditor aangesteld worden, een auditor die andere invalshoeken en inzichten heeft dan zijn voorganger (P. Carey & Simnett, 2006). Bovendien stelt het Cadbury Committee (1992) dat auditorrotatie de technische strengheid verbetert van een audit door het aanmoedigen van een nieuw gezichtspunt (Cadbury & Committee, 1992).

In de literatuur is er dus geen eenduidig antwoord te vinden omtrent de invloed van de relatie met de klant op de geleverde auditkwaliteit, maar naarmate auditors langer voor eenzelfde klant werken, zullen ieder jaar steeds meer dezelfde audittesten moeten gebeuren. Doordat ieder jaar steeds meer dezelfde audittesten moeten gebeuren, zal het waarschijnlijk vaak niet meer nodig zijn om opnieuw dezelfde bijkomende bevestigingen te vragen aan de klant. Het is dan ook aannemelijk dat auditors

minder bijkomende bevestigingen zullen vragen aan het management of andere goed ingelichte personen naarmate ze langer voor eenzelfde klant werken.

Propositie 5: Auditors nemen minder zaken op in de bevestigingsbrief naarmate ze langer eenzelfde klant auditeren.

2.9 De invloed van de auditee

Uit een aantal onderzoeken blijkt dat de waarde die auditors hechten aan de informatie en beweringen van het management, afhangt van hetgeen zij denken over het management (Eric Hirst, 1994; Goodwin, 1999). Zo zullen auditors meer waarde hechten aan de informatie afkomstig van het management indien zij van mening zijn dat het management competent is (Eric Hirst, 1994; Rebele, Heintz, & Briden, 1988). Competentie verwijst naar het vermogen van het management om accurate en geloofwaardige informatie te verschaffen aan de auditor tijdens een audit. Ook zullen auditors meer waarde hechten aan de informatie van het management indien zij van mening zijn dat het management integer is (Eric Hirst, 1994; Peecher, 1996). Het management is integer wanneer deze onpartijdig is en niet bevooroordeeld is (Reimers & Fennema, 1999). Gedurende een audit zullen auditors een mening vormen over het management met betrekking tot hun competenties en integriteit en zullen deze mening incorporeren in hun audit-beslissingen (Anderson & Koonce, 1994).

Zo is het aannemelijk dat auditors meer beweringen van het management of andere goed ingelichte personen formeel vastleggen in de bevestigingsbrief indien zij van mening zijn dat het management niet integer is of competent is, want door de beweringen formeel vast te leggen in de bevestigingsbrief kunnen auditors zich extra indekken indien er achteraf fouten opduiken of zaken naar voren komen waaruit blijkt dat het management foutieve informatie heeft gegeven aan de auditor (Carey & Clarke, 2001). Door het ondertekenen van de bevestigingsbrief maakt het management zich immers mede aansprakelijk en een weigering aanleiding geven tot de formulering van een oordeel met voorbehoud dan wel tot een oordeelonthouding over de financiële overzichten of een stopzetting van de overeenkomst (ISA200, 2016; ISA500, 2016; ISA580, 2016).

Propositie 6: Indien auditors van mening zijn dat het management niet integer of competent is, zullen zij meer beweringen van het management of andere goed ingelichte personen opnemen in de bevestigingsbrief om zich extra in te dekken.

2.10 De verwachtingskloof in auditing

De verwachtingskloof in auditing wordt in de literatuur omschreven aan de hand van verschillende definities. Zo omschrijft Monroe and Woodliff (1994) de verwachtingskloof als het verschil in overtuigingen tussen auditors en het publiek omtrent de verantwoordelijkheden van auditors enerzijds en de boodschap die over wordt gebracht door het auditrapport anderzijds. In het onderzoek van Jennings, Kneer, and Reckers (1993) omschrijft men de verwachtingskloof als het verschil tussen de verwachtingen die het publiek heeft omtrent het auditberoep en wat de auditor echt doet. Een verklaring voor de continue aanwezigheid van de verwachtingskloof in auditing is dat het auditberoep niet snel genoeg een antwoord kan vinden op de voortdurende ontwikkelingen en uitbreidingen in de verwachtingen van het publiek omtrent het auditberoep (Koh & Woo, 1998).

Omdat het publiek soms onrealistische verwachtingen heeft omtrent het auditberoep zijn de laatste decennia heel wat rechtszaken aangespannen tegen auditkantoren (Dopuch & King, 1992). De legitimiteit van een audit staat dan ook voortdurend onder druk doordat de verwachtingen omtrent een audit niet altijd op één lijn liggen. De verwachtingen die de gebruikers van een audit hebben verschillen vaak nog van de zaken die men echt mag verwachten van een audit. Gebruikers van de financiële staten hebben soms hogere verwachtingen van audits en auditors dan wat de meeste auditors als redelijk beschouwen (Epstein & Geiger, 1994). Zo kan een auditor geen volledige zekerheid bieden omtrent de afwezigheid van afwijkingen in de financiële verslagen, omdat de auditor werkt op basis van steekproeven en een bepaalde materialiteit. De auditor is immers geen fraudejager, hoewel de gebruikers van een audit dat nog al te vaak verwachten van een auditor (Litjens, Buuren, & Vergoossen, 2015).

Een belangrijk voorschrift voor het verkleinen van de verwachtingskloof, is het verduidelijken van de verantwoordelijkheden in een audit en wat men kan verwachten van de auditor. Volgens het onderzoek van Carey and Clarke (2001) kan de bevestigingsbrief gebruikt worden voor het verkleinen van de verwachtingskloof in auditing. Waar oorspronkelijk verwezen wordt naar de misvattingen van de aandeelhouders omtrent een audit en de te verwachte prestaties van de auditor, wordt hier verwezen naar de misvattingen van het management omtrent het auditberoep (Carey & Clarke, 2001). Auditors zouden dus met behulp van de bevestigingsbrief het management beter kunnen informeren omtrent het auditproces en het management kunnen verduidelijken wat ze mogen verwachten van de auditor (Carey & Clarke, 2001).

Propositie 7: Auditors gebruiken de bevestigingsbrief ook om de verwachtingskloof te verkleinen ten opzichte van het management.

2.11 Het harmonisatieproces

Ten gevolge van het harmonisatieproces hebben de *International Standards On Auditing* hun intreden gedaan in de Europese Unie en in België (IBR, 2008; ICAEW, 2018). Om de gebruiksvriendelijkheid ervan te garanderen, zijn de ISA's beschikbaar gesteld op de site van het IBR in drie talen (IBR, 2014). Door de intrede van de ISA's zal er waarschijnlijk minder twijfel bestaan omtrent de toe te passen richtlijnen en regels. ISA 580, schriftelijke bevestigingen, geeft immers duidelijk aan welke schriftelijke bevestigingen verkregen moeten worden en dat hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen over de aangelegenheden waarop zij betrekking hebben (ISA580, 2016). Ook geven de ISA's en met name ISA 580 duidelijk aan dat de schriftelijke bevestigingen de vorm moeten hebben van een bevestigingsbrief gericht aan de auditor. Daarnaast staan er ook duidelijke instructies in ISA 580 omtrent de handelingen die een auditor moet stellen indien de auditor twijfelt over de betrouwbaarheid van de schriftelijke bevestigingen of wanneer de klant weigert om de gevraagde schriftelijke bevestigingen te geven (ISA580, 2016). Bovendien wordt op de site van het instituut van bedrijfsrevisoren een standaard template ter beschikking gesteld die auditors kunnen gebruiken. Die standaard template omvat de schriftelijke bevestigingen zoals vereist door ISA 580 en de andere van kracht zijnde normen, rekening houdend met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Door het bestaan van een standaard template en duidelijke richtlijnen omtrent het gebruik van de bevestigingsbrief zullen auditors minder ruimte hebben om te handelen met de beschikbare richtlijnen en regels, waardoor ze waarschijnlijk de bevestigingsbrief strikter gaan gebruiken.

Propositie 8: Door de ISA's wordt de bevestigingsbrief op een zeer gestandaardiseerde manier gebruikt door auditors.

Hoofdstuk 3: Empirische studie

3.1 Onderzoeksmethode

Voor dit onderzoek werd geopteerd voor een kwalitatieve aanpak omwille van verschillende redenen:

1. Over de gekozen onderzoeksproblematiek bestaan nog maar weinig onderzoeken.
2. Het onderzoeksprobleem omvat kwalitatieve vragen.
3. Het gekozen onderzoeksthema ligt gevoelig.
4. Het is nodig om de informanten te stimuleren om actief en creatief over bepaalde onderwerpen na te laten denken.

In dit onderzoek gaat het dus om het verkennen en inzichtelijk maken van een vraagstuk en niet om het in kaart brengen van cijfers (Reulink & Lindeman, 2005).

Het onderzoek van Reulink and Lindeman (2005) geeft volgende definitie voor kwalitatief onderzoek:

"Kwalitatief onderzoek is een vorm van empirisch onderzoek waarbij overwegend gebruik gemaakt wordt van gegevens van kwalitatieve aard en dat als doel heeft onderzoeksproblemen in of van situaties, gebeurtenissen en personen te beschrijven en te interpreteren." (Reulink & Lindeman, 2005)

In kwalitatief onderzoek gaat het dus om de aard van de verschijnselen. Dat wil zeggen om hun kwaliteit, hun verschijningsvormen en de context waarin ze voorkomen. Het gaat dus niet om de omvang en de frequentie van verschijnselen of om hun plaats in objectief vast te stellen ketens van oorzaak en gevolg (Lucassen & olde Hartman, 2006).

Vervolgens heb ik gekozen voor de *informed grounded theory*. Omdat er bij aanvang van dit onderzoek reeds literatuur bestond omtrent de bevestigingsbrief, waardoor bepaalde verwachtingen ontstonden omtrent het gebruik van de bevestigingsbrief. Daarnaast beschouwde ik de bestaande theorieën en onderzoeksresultaten als een hulpmiddel bij het opstellen van de proposities en niet als een obstakel of bedreiging (Thornberg, 2012).

Robert Thornberg omschrijft de *informed grounded theory* als volgt:

"What I call *informed grounded theory* refers to a product of a research process as well as to the research process itself, in which both the process and the product have been thoroughly grounded in data by GT methods while being informed by existing research literature and theoretical frameworks." (Thornberg, 2012)

Ik heb eerst kennis verworven over de bevestigingsbrief door middel van een uitgebreide literatuurstudie en op basis van die kennis heb ik dan vervolgens proposities geformuleerd. Voor de literatuurstudie heb ik gebruik gemaakt van wetenschappelijke literatuur die ik geraadpleegd heb via Google Scholar, EBSCOhost en andere beschikbare databanken aan de U Hasselt. Daarnaast heb ik ook de verschillende *International Standards on Auditing* geraadpleegd voor mijn onderzoek.

3.2 Dataverzameling

Bij kwalitatief onderzoek zijn er veel manieren om data te verzamelen. Ik heb geopteerd voor interviews. Bij het interviewen wordt informatie verzameld uit mededelingen van ondervraagde personen ter beantwoording van een vooraf geformuleerde probleemstelling (Reulink & Lindeman, 2005).

Omdat ik flexibel moest kunnen inspelen op de informatie die de respondenten mij gaven en onmiddellijk moest kunnen doorvragen indien nodig, heb ik gekozen voor open interviews. Bij een open interview introduceert de interviewer vragenderwijs gespreksonderwerpen om te kijken hoe de geïnterviewde tegen bepaalde dingen aankijkt. Het doel is het verzamelen van geldige en betrouwbare informatie over de onderzoekseenheden die op grond van de probleemstelling zijn geselecteerd (Reulink & Lindeman, 2005).

In dit onderzoek heb ik gebruik gemaakt van een gedeeltelijk gestructureerd interview. Omdat ik enerzijds een aantal vragen beantwoord wou hebben door alle geïnterviewden en anderzijds omdat ik een bepaalde flexibiliteit moest hebben om te kunnen doorvragen indien nodig. Een gedeeltelijk gestructureerd interview bestaat zowel uit gesloten vragen als uit open vragen. De gesloten vragen bestaan uit een vaste formulering en bij de open vragen ligt de nadruk op het doorvragen (Reulink & Lindeman, 2005).

Op basis van de verworven kennis en opgestelde proposities heb ik interviewvragen opgesteld met betrekking tot het gebruik van de bevestigingsbrief. Zo heb ik een 20-tal vragen opgesteld met betrekking tot het gebruik van de bevestigingsbrief. Door middel van die vragen probeer ik inzichten te verwerven over het gebruik van de bevestigingsbrief in de praktijk en een eerste indicatie te krijgen over de geldigheid van de proposities. Mijn interviewprotocol heb ik flexibel gebruikt om een betere afstemming op iedere geïnterviewde mogelijk te maken.

3.3 Dataverwerking

Voor de verwerking van mijn interviews en dus het nagaan van de verschillende proposities, heb ik gebruik gemaakt van *pattern matching*. *Pattern matching* wordt in het onderzoek van Hak and Dul (2009) gedefinieerd als:

"Pattern matching is comparing two patterns in order to determine whether they match (i.e., that they are the same) or do not match (i.e. that they differ). Pattern matching is the core procedure of theory-testing with cases. Testing consists of matching an "observed pattern" (a pattern of measured values) with an "expected pattern" (a hypothesis), and deciding whether these patterns match (resulting in a confirmation of the hypothesis) or do not match (resulting in a disconfirmation.) Essential to pattern matching (as opposed to pattern recognition, which is a procedure by which theory is built) is that the expected pattern is precisely specified before the matching takes place. (Hak & Dul, 2009)

Via de interviews ben ik dus nagegaan of de opgestelde proposities bevestigd konden worden, ontkracht moesten worden of dat er een nuance in zat. De interviews heb ik dus vergeleken met de opgestelde proposities. De term *"expected pattern"* in de definitie van Hak and Dul (2009) duidt op

de proposities die ik heb opgesteld en de term "*observed pattern*" verwijst naar de informatie in de interviews.

3.4 Populatie en steekproef

Binnen kwalitatief onderzoek kent representativiteit een andere definitie dan binnen kwantitatief onderzoek. Waar representativiteit bij kwantitatief onderzoek getalsmatig gedefinieerd is en gebaseerd is op grote aantallen, is het bij kwalitatief onderzoek kleinschalig van aard. Representativiteit is bij kwalitatief onderzoek immers niet gebaseerd op getallen en aantallen (Smaling, 2009). Het doel is om bij kwalitatief onderzoek datasaturatie te bereiken (Fusch & Ness, 2015).

"Data saturation is reached when there is enough information to replicate the study when the ability to obtain additional information has been attained, and when further coding is no longer feasible." (Fusch & Ness, 2015)

Wanneer datasaturatie bereikt wordt, is afhankelijk van de gevoerde studie. Zo kan het aantal interviews enorm verschillen tussen onderzoeken alvorens men datasaturatie bereikt (Fusch & Ness, 2015)

Voor dit onderzoek heb ik auditors geïnterviewd. De auditors moesten wel over genoeg ervaring beschikken, zodat ze zeker al een keer gewerkt hebben met de bevestigingsbrief. Ik heb zowel auditors geïnterviewd van Big 4 kantoren als auditors van niet Big 4 kantoren. Voor de interviews heb ik mij hoofdzakelijk beperkt tot de provincie Limburg. Hierbij heb ik gebruik gemaakt van een steekproeftrekking die gebaseerd is op gemak, ook wel de gemakssteekproef genoemd (Lucassen & olde Hartman, 2006).

Ik heb uiteindelijk voor deze steekproeftrekking gekozen omdat het initieel niet gemakkelijk was om auditors te vinden die een interview wouden doen. Voor auditors zijn immers de maanden januari, februari en maart erg druk waardoor ze weinig tijd over hebben om een interview te doen. Via gastcolleges aan de Universiteit Hasselt en tussenpersonen ben ik uiteindelijk in contact gekomen met auditors die een interview wouden doen. Het is belangrijk om te benadrukken dat niet iedere auditor evenveel kans had om in de steekproef terecht te komen. Door de gemakssteekproef is het niet toevallig dat ik bepaalde auditors heb geïnterviewd. Bepaalde auditors waren immers al in mijn gedachte door een gastcollege en andere auditors waren in mijn sociaal veld door bepaalde tussenpersonen (Lucassen & olde Hartman, 2006).

Voor mijn onderzoek heb ik in totaal elf auditors geïnterviewd. Hiervan waren vijf auditors werkzaam in Big 4 kantoren en 6 auditors werkzaam in niet Big 4 kantoren.

Deloitte	3 interviews
KPMG	1 interview
PwC	1 interview
BDO	1 interview
Van Havermaet	2 interviews
Klein Bedrijfsrevisorkantoor X	1 interview
Klein Bedrijfsrevisorkantoor Y	1 interview
Klein Bedrijfsrevisorkantoor Z	1 interview

Hoofdstuk 4: Resultaten

4.1 De bevestigingsbrief als auditbewijs

Ook al verschaffen de beweringen van het management op zichzelf niet voldoende en geschikt auditbewijs over de aangelegenheden waarop zij betrekking hebben (ISA500, 2016; ISA580, 2016), in bepaalde gevallen zullen auditors weinig ander auditbewijs kunnen verzamelen dan de beweringen van het management. Om in dat geval toch wat bevindingen formeel vast te leggen is het denkbaar dat auditors meer schriftelijke bevestigingen zullen vragen aan management betreffende zaken waarover ze minder objectief auditbewijs kunnen verkrijgen. Daarom stelde ik volgende verwachting voorop:

Propositie 1: Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is omtrent een bepaalde post van de jaarrekening, zullen auditors meer beweringen van het management of andere goed ingelichte personen opnemen in de bevestigingsbrief met betrekking tot die post.

De meeste geïnterviewden gaven inderdaad aan dat indien ze omtrent een bepaalde post van de jaarrekening weinig of minder objectief auditbewijs kunnen verzamelen, ze meer formele bevestigingen vragen omtrent die post in de bevestigingsbrief. Zo wordt bovenstaande propositie bevestigd door onder andere volgend citaat:

“In een balans zijn meestal bepaalde posten aanwezig die volgens de ISA’s beschouwd worden als *accounting estimates*, omdat het management m.b.t. deze posten schattingen moet maken. Doordat we geen volledige zekerheid kunnen verkrijgen omtrent die posten door bijvoorbeeld het ontbreken van bepaalde objectieve documentatie zullen we in aanvulling op de gangbare controlewerkzaamheden extra bevestigingen vragen in de bevestigingsbrief met betrekking tot die posten. Het management zal dan bijvoorbeeld moeten bevestigen dat ze op basis van de beschikbare informatie accurate schattingen hebben gemaakt omtrent die posten. Wel zullen we steeds de beweringen van het management op de proef moeten stellen. Bijvoorbeeld, een bedrijf dat een nieuw product verkoopt en dat bepaalde garanties geeft met betrekking tot dat product. Voor die garanties zal het management voorzieningen moeten aanleggen en dus ook schattingen moeten doen. Omdat het om een nieuw product gaat, kun je niet de historiek van het product nagaan. Daarom zal je steeds in aanvulling op de controlewerkzaamheden aanvullende bevestigingen vragen in de bevestigingsbrief. Zo zouden we een bevestiging kunnen vragen van de beargumentering van het management.”

Een bevestiging van bovenstaande propositie door een andere auditor.

“Voor *accounting estimates* zoals bijvoorbeeld provisies is het vaak moeilijk om naast de beweringen van het management en *inquiries* auditbewijs te verzamelen. Dan zullen we inderdaad extra bevestigingen vragen van het management. Wel moeten we steeds de beweringen van het management op de proef stellen.”

Nog een andere auditor bevestigde bovenstaande propositie eveneens met een specifiek voorbeeld.

“De post *werken in uitvoering* voor bouwondernemingen is bijvoorbeeld moeilijker te controleren. Een post waar het principe van *percentage of completion* van toepassing is en de stand der werken

een invloed heeft op het resultaat van het bedrijf in kwestie. Als auditor probeer je dan enerzijds informatie te krijgen uit de boekhouding, maar anderzijds ben je ook heel afhankelijk van de informatie die je krijgt van het management. Indien er vervolgens een verschil bestaat in de vermoedens die je hebt op basis van de boekhoudkundige verwerkingen en de informatie van het management dan vraag je hieromtrent een schriftelijke bevestiging in de bevestigingsbrief ter aanvulling. Dus voor een post waar je minder objectief auditbewijs over kunt verzamelen, zal je meer schriftelijke bevestigingen vragen in de bevestigingsbrief.”

Wel gaven de geïnterviewden nadrukkelijk aan dat dergelijke schriftelijke bevestigingen geen substituut mogen zijn voor auditbewijs dat een competente auditor verwacht wordt te verkrijgen.

“De bevestigingsbrief is een belangrijk document in het auditdossier, maar deze brief heeft zeker zijn beperkingen. Zo mogen de representaties in de bevestigingsbrief geen substituut zijn voor auditbewijs dat een competente verwacht wordt te verzamelen. Anders zou het uitvoeren van een audit nogal gemakkelijk zijn.”

Hierbij werd ook nog het volgende aangegeven door een andere geïnterviewde:

“Wanneer het moeilijk is om documentatie te verzamelen over meerdere bedragen in de jaarrekening, dan is er sprake van een heel ander probleem. Namelijk dat het bedrijf in kwestie haar financiële zaken niet op orde heeft.”

Ook stelden de geïnterviewden dat formele bevestigingen in de bevestigingsbrief geen vervanging mogen zijn voor de gangbare controlewerkzaamheden en ze zich niet kunnen verstoppen achter de bevestigingsbrief alleen.

“Juridisch gezien kan een auditor ook niet terugvallen op een bevestigingsbrief alleen. Het is een bijkomstig document dat extra comfort kan geven aan een auditor.”

Hoewel de meeste personen in het onderzoek gebruik maken van aanvullende bepalingen in bevestigingsbrief met betrekking tot bepaalde posten van de jaarrekening om zo extra comfort te krijgen, gaven enkelingen aan geen aanvullende bepalingen op te nemen in de bevestigingsbrief.

“Wij nemen naast de standaard bepalingen geen aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief.”

Een andere auditor voegde hier nog iets aan toe, zoals blijkt uit volgend citaat:

“Wij nemen geen aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief. Voor aanvullende bepalingen gebruiken wij eerder afzonderlijke bevestigingsbrieven. Zo zullen wij voor een mogelijke schade claim afgaan op de schriftelijke bevestiging van een externe advocaat.”

Indien deze auditor voor een bepaalde post van de jaarrekening een extra bevestiging willen krijgen dan maakt die dus gebruik van externe confirmaties en vraagt die geen bijkomende bevestigingen aan het management in de bevestigingsbrief. Dit is toch wel opvallend de meeste geïnterviewden gaven immers aan dat het management een belangrijke bron van informatie kan zijn.

“Het management heeft vaak een andere kijk op de zaken dan bijvoorbeeld financiële personen. Om bepaalde informatie op de proef te stellen, is het management dus belangrijk.”

Zo gaf bijvoorbeeld een auditor aan dat ook voor mogelijke schade claims het management een belangrijke bron van informatie kan zijn naast de andere controlewerkzaamheden, zoals blijkt uit volgend citaat:

“Bijvoorbeeld, het management geeft aan dat de kans op veroordeling erg klein is om een aantal redenen. Naast de controlewerkzaamheden zullen we een schriftelijke bevestiging vragen aan het management betreffende hun beargumentering. De informatie van het management kan ons additionele informatie geven naast de informatie van de advocaat.”

4.2 Het management als een bron van auditbewijs

De laatste decennia zijn heel wat fraudegevallen aan het licht gekomen waarbij er controverse ontstond omtrent het beroep van de auditor. Bij die fraudegevallen was immers telkens sprake van verregaande relaties tussen de auditor en zijn klant (Carey & Clarke, 2001; Eisenhardt, 1989). Auditors hadden te veel vertrouwen in het management waardoor ze te veel steunden op de beweringen van het management en te veel waarde hechten aan de bevestigingsbrief (Carey & Clarke, 2001). Auditors mochten vroeger dan ook uitgaan van een integer management. Tegenwoordig is de aandacht voor de mogelijkheid van vooral managementfraude veel groter geworden (Johnstone et al., 2016). Bovendien is de bereidheid van rechtbanken om beweringen van het management te aanvaarden als legaal auditbewijs sterk verminderd over de jaren heen (Carey & Clarke, 2001). Auditors zullen nog maar weinig steunen op de beweringen van het management alleen. Bovendien stellen de ISA's dat schriftelijke bevestigingen niet voldoende en geschikt auditbewijs leveren over de aangelegenheden waarop ze betrekking hebben (ISA580-Preface, 2008).

Propositie 2: De beweringen van het management of andere goed ingelichte personen, opgenomen in de bevestigingsbrief, worden louter gebruikt ter aanvulling van bepaalde controlewerkzaamheden.

Deze propositie werd bevestigd door alle auditors die gebruik maken van aanvullende bepalingen in de bevestigingsbrief, zoals blijkt uit volgend citaat:

“Naast de noodzakelijke zaken, worden ook aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief. Zo zullen wij bijvoorbeeld voor een bepaalde provisie een bevestiging vragen aan de klant in de bevestigingsbrief. Meer specifiek, indien een klant een provisie aanlegt voor een bepaald risico dat een duur heeft van 3 weken. Die 3 weken is een inschatting van het management dus wij zullen steeds die beweringen op de proef moeten stellen en opzoek moeten gaan naar bijkomstige informatie. Als wij uiteindelijk voldoende comfort hebben met de bewering van het management dan zullen wij nog eens extra een bevestiging vragen in de bevestigingsbrief betreffende de genomen assumpties of beargumentering.”

Een andere auditor bevestigde eveneens deze propositie, zoals blijkt uit het volgende:

“Het auditwerk staat steeds voorop en in aanvulling hierop kunnen bevestigingen worden gevraagd aan het management. De bevestigingsbrief mag dan ook geen vervanging zijn van het auditbewijs dat een competente auditor verwacht te verkrijgen.”

Nog een andere auditor gaf het volgende aan:

“De bevestigingsbrief is een bijkomend en relevant document dat voor extra bevestigingen zorgt op het einde van een audit, maar ook niet meer dan dat. De werkpapieren en het auditdossier moeten steeds centraal staan.”

Bovendien gaven de geïnterviewden aan steeds een professioneel-kritische instelling aan te houden en het management niet zomaar te geloven.

“Het management kan uiteindelijk zeggen wat ze willen, dus een auditor moet steeds een professioneel-kritische instelling aanhouden.”

De personen in het onderzoek gaven daarnaast ook aan steeds op zoek te gaan naar informatie die de beweringen van het management kunnen bevestigen of tegenspreken, zoals blijkt uit volgend citaat:

“Een auditor zal dan ook steeds opzoek moeten gaan naar informatie die de representaties kan bevestigen en/of tegenspreken. Zo zal een auditor moeten nagaan of de assumpties wel redelijk zijn en of ze wel logisch zijn opgebouwd.”

4.3 Big 4 versus non-Big 4

De onderzoeken van onder andere Simunic and Stein (1987) en DeAngelo (1981) stellen dat Big 4 kantoren een hogere auditkwaliteit leveren dan niet Big 4 kantoren. Zowel het onderzoek van Simunic and Stein (1987) als van DeAngelo (1981) wijten het verschil in kwaliteit aan een groter potentieel verlies aan reputatie. Door het groter potentieel verlies aan reputatie en prestige zouden Big 4 kantoren onafhankelijker zijn, sneller een afwijking melden en dus een hogere auditkwaliteit leveren dan niet Big 4 kantoren (DeAngelo, 1981; Simunic & Stein, 1987). Big 4 kantoren zullen die reputatie willen beschermen, waardoor ze waarschijnlijk zoveel mogelijk schriftelijke bevestigingen zullen vragen in de bevestigingsbrief om zich extra in te dekken.

Propositie 3: Big 4 kantoren nemen meer aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief dan niet Big 4 kantoren.

Globaal gezien blijkt uit de interviews dat Big 4 kantoren inderdaad meer aanvullende bepalingen opnemen in de bevestigingsbrief dan niet Big 4 kantoren. Wel is er zowel in de interviews betreffende Big 4 kantoren als in de interviews betreffende niet Big 4 kantoren veel variatie aanwezig. Zo blijkt uit volgende twee citaten dat sommige kleine bedrijfsrevisorenkantoren geen aanvullende bepalingen opnemen in de bevestigingsbrief.

Citaat uit het interview met klein bedrijfsrevisorenkantoor X:

“Kleine revisorenkantoren nemen gewoon de standaardbrieven die aangereikt worden door het instituut. Wij voegen niks toe aan de standaard template, maar wij schrappen ook niks.”

Citaat uit het interview met klein bedrijfsrevisorenkantoor Y:

“Wij nemen geen aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief.”

Terwijl de auditor van een ander klein bedrijfsrevisorenkantoor aangaf dat zij wel aanvullende bepalingen opnemen in de bevestigingsbrief. Dit blijkt uit volgend citaat van het interview met klein bedrijfsrevisorenkantoor Z.

“Daarnaast gebruiken we de bevestigingsbrief ook om de inlichtingen van het management formeel vast te leggen. Inlichtingen die moeilijk op een andere wijze geverifieerd kunnen worden. Omtrent bepaalde beweringen van het management vragen we dus een bevestiging in de bevestigingsbrief. Dergelijke beweringen kunnen zeer divers zijn zoals bijvoorbeeld lopende schadeclaims.”

Ook in de interviews betreffende Big 4 kantoren is er een verschil te merken in de mate waarin aanvullende bepalingen worden opgenomen in de bevestigingsbrief. Zo gaf een auditor van een Big 4 kantoor aan soms aanvullende bepalingen op te nemen in de bevestigingsbrief omtrent provisies met betrekking tot mogelijke schade claims.

“Voor provisies m.b.t. mogelijke schade claims worden soms schriftelijke bevestigingen gevraagd aan het management. Schade claims die nog niet concreet genoeg zijn en waarvan de advocaat nog geen goede inschattingen van kan maken. De klant zal dan formeel moeten bevestigen dat de provisie volledig en accuraat is op basis van de informatie die ze ter beschikking hebben.”

En auditors van andere Big 4 kantoren gaven dan weer aan meer aanvullende bepalingen op te nemen in de bevestigingsbrief. Zoals blijkt uit volgende citaten kunnen die aanvullende bepalingen, opgenomen in de bevestigingsbrief, zeer divers zijn en specifiek.

“Ook voor herstructureringen van het personeel worden bijvoorbeeld aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief. Ook hier is weer een bepaalde professionele beoordeling aanwezig. Daarom zullen bevestigingen worden gevraagd aan het management m.b.t. de provisie voor personeelsherstructureringen. Hieromtrent zal dan worden opgenomen in de bevestigingsbrief dat het management de provisie naar best vermogen heeft ingeschat op basis van de informatie waarover ze beschikken.”

“Ook voor groepstransacties, *intercompanytransacties* worden aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief. Voor dergelijke transacties bestaan immers niet altijd contracten. Daarom laten we dan een bevestiging opnemen in de bevestigingsbrief waarin het management bevestigt dat de nodige documentatie bestaat voor die *intercompanytransacties* en dat de prijszetting voor die transacties marktconform is. Ook hier zullen weer eerst bepaalde auditwerkzaamheden worden uitgevoerd en indien hier geen formeel contract voor bestaat, dan wordt een schriftelijke bevestiging gevraagd aan het management.” “Wij bevestigingen hierbij dat er voldoende documentatie bestaat om die *intercompanytransacties* te kenmerken.”

“Bevestigingen omtrent assumpties met betrekking tot een business plan dat gebruikt wordt voor de onderbouwing van financiële vaste activa. Zo zullen bevestigingen worden gevraagd omtrent de accuraatheid van financiële parameters zoals bijvoorbeeld de *discount factor*.”

“Bevestigingen aangaande de assumpties die gemaakt worden met betrekking tot de waardering van een specifieke klantenvordering.”

“Voor klanten die hun financiering halen bij een bank worden bevestigingen gevraagd omtrent de convenanten. Zo zal om een bevestiging worden gevraagd dat de convenanten bepaald zullen worden. Vaak is dat een solvabiliteit van 30%. Het management zal dan moeten bevestigen in de brief dat ze in het huidig boekjaar een solvabiliteit van 30% zullen realiseren en dat er geen problemen zullen ontstaan voor het bepalen van die convenant in de toekomst. Ook hier is die bevestiging weer een aanvulling op de andere auditwerkzaamheden.”

4.4 De invloed van de auditor

Naarmate auditors over meer ervaring beschikken, zijn ze beter in het selecteren van de juiste informatie en in het wegeven van de verkregen informatie. Dit leidt tot meer accuratere auditbeslissingen en oordelen en dus uiteindelijk tot een hogere auditkwaliteit (Bonner, 1990). Ervaren auditors zullen zich bovendien minder snel laten overtuigen door beweringen van het management die congruent zijn met het eigenbelang (Anderson et al., 2004; Kaplan et al., 2008). Door de hogere auditkwaliteit die ze leveren en het beter erkennen van informatie die congruent is met het eigenbelang zullen ervaren auditors meer formele bevestigingen vragen in de bevestigingsbrief om zich zo extra in te dekken.

Propositie 4: Ervaren auditors nemen meer beweringen van het management of andere goed ingelichte personen op in de bevestigingsbrief dan auditors met weinig ervaring.

Zoals blijkt uit volgende citaten, vragen auditors inderdaad meer bevestigingen in de bevestigingsbrief naarmate ze over meer ervaring beschikken.

“De eerste jaren dat ik in contact kwam met de bevestigingsbrief gebruikte ik vooral de standaard template en nam ik niet veel aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief.”

“Naarmate je over meer ervaring beschikt en een hogere positie bekleedt, stel je jezelf meer in de positie van degene die het commissarisverslag moet tekenen en heb je ook meer gevoeligheden ontwikkeld met betrekking tot mogelijke risico's. Door dergelijke zaken zal je inderdaad meer formele bevestigingen vragen aan het management om zodoende extra comfort te hebben.”

“Zo zal je naarmate je over meer ervaring beschikt meer confirmaties vragen aan de klant in de bevestigingsbrief omtrent *accounting estimates* om nog eens een extra bevestiging te krijgen. Bij degelijke posten is er immers altijd een bepaalde onzekerheid.”

Naast de ervaring van de auditor, kwam hier ook de gewijzigde situatie ter sprake. Zo gaf men aan dat er tegenwoordig veel meer transparantie is, er wordt met andere woorden meer gecommuniceerd dan vroeger. Hierdoor nemen auditors ook meer aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief.

4.5 De relatie met de klant

Naarmate auditors langer voor eenzelfde klant werken, zullen steeds meer dezelfde audittesten moeten gebeuren en zullen de audittesten routine worden (Hoyle, 1978). In het Engels spreekt men over een *familiarity threat* (Hoyle, 1978; McLaren, 1958). Doordat ieder jaar steeds meer dezelfde audittesten moeten gebeuren, is het vaak niet meer nodig om opnieuw dezelfde bijkomende bevestigingen te vragen aan de klant. Het is dan ook aannemelijk dat auditors minder bijkomende

bevestigingen vragen aan het management of andere goed ingelichte personen, naarmate ze langer voor eenzelfde klant werken.

Propositie 5: Auditors nemen minder zaken op in de bevestigingsbrief naarmate ze langer eenzelfde klant auditeren.

De interviews geven aan dat naarmate auditors langer voor eenzelfde klant werken, het aantal zaken dat opgenomen wordt in de bevestigingsbrief verschilt. Dat kan zich uiten in twee richtingen en het is niet enkel de relatie met de klant die hieraan ten grondslag ligt. Zo is het mogelijk dat men na verloop van tijd minder aanvullende bepalingen zal opnemen in de bevestigingsbrief, zoals blijkt uit het volgend citaat:

“Bij nieuwe klanten neem je meer zaken op in de bevestigingsbrief om nog eens extra een schriftelijke bevestiging te krijgen. Indien je merkt dat een klant over de jaren heen accurate inschattingen maakt met betrekking tot bepaalde provisies dan zal je hieromtrent niet nog eens extra gaan vragen naar schriftelijke bevestigingen in de bevestigingsbrief.”

Ook is het mogelijk dat men na verloop van tijd meer aanvullende bepalingen zal opnemen in de bevestigingsbrief, zoals blijkt uit volgend citaat.

“Naarmate je langer voor eenzelfde klant werkt, ken je de klant beter en kun je ook beter inspelen op de risico's. Hierdoor weet je na verloop van tijd beter welke zaken je nog eens extra moet bevestigen in de bevestigingsbrief.”

“Naarmate je over meer ervaring beschikt, ken je de klant beter en heb je meer *feeling* omtrent bepaalde zaken. Indien je dan na een *inquiry* niet met zekerheid kunt zeggen wat de grootte is van een bepaalde kost, maar je wel akkoord kan gaan met de beargumentering en positie van de klant door je ervaring, zal je eerder een formele bevestiging vragen aan de klant om zo nog eens een extra confirmatie te verkrijgen.”

Het is belangrijk om te benadrukken dat het vorige betrekking heeft op de aanvullende bepalingen in de bevestigingsbrief en dus niet de formele, standaard bepalingen. Naast de relatie met de klant kunnen ook de gewijzigde omstandigheden ervoor zorgen dat auditors meer of minder zaken opnemen in de bevestigingsbrief naarmate ze langer eenzelfde klant auditeren

“Ook moet je steeds nagaan of de omstandigheden en risico's niet zijn veranderd. Zo kan het zijn dat het bedrijf wel hetzelfde is gebleven, maar dat er door personeelwijzigingen meer of minder bevestigingen moeten worden gevraagd.”

Indien de context en dus ook de risico's met betrekking tot een bepaalde klant veranderen over de loop van de tijd, zullen auditors meer of minder aanvullende bepalingen opnemen in de bevestigingsbrief.

4.6 De invloed van de auditee

De mening van de auditor over het management heeft een invloed op de waarde die de auditor hecht aan de beweringen van het management. Een auditor zal meer waarde hechten aan de beweringen van het management indien de auditor van mening is dat het management competent is (Eric Hirst,

1994; Goodwin, 1999). Ook de mening omtrent de integriteit van het management heeft een invloed. Een auditor zal immers meer waarde hechten aan de beweringen van het management indien de auditor van mening is dat het management integer is (Eric Hirst, 1994; Peecher, 1996). Hierdoor zullen auditors meer schriftelijke bevestigingen vragen aan het management indien zij van mening zijn dat het management incompetent is of niet integer. Zodoende kunnen auditors zich immers extra indekken tegen eventuele fouten of afwijkingen ten gevolgen van managementfraude.

Propositie 6: Indien auditors van mening zijn dat het management niet integer is of competent is, zullen zij meer beweringen van het management of andere goed ingelichte personen opnemen in de bevestigingsbrief om zich extra in te dekken.

Deze propositie werd bevestigd door de geïnterviewden, zoals blijkt uit volgende citaten van verscheidene auditors.

“Indien je minder vertrouwen hebt in de klant zal je meer schriftelijke bevestigingen willen krijgen om je extra in te dekken. Zeker voor die *accounting estimates* zullen dan aanvullende bepalingen worden opgenomen in de bevestigingsbrief, omdat je daar nooit volledige zekerheid over kunt krijgen.”

“Indien je gedurende een audit merkt dat een klant niet constructief is en erg defensief, zullen we automatisch kritischer zijn en ook meer doorvragen. Dan zal er ook meer nadruk worden gelegd op de details en zullen we meer bevestigingen vragen aan het management.”

Niet enkel de mening omtrent de integriteit of de terughoudendheid van de klant heeft zijn weerslag op het gebruik van de bevestigingsbrief, want ook de mening omtrent de competenties van de klant heeft zo zijn weerslag.

“Ook voor de competenties van het management is dat het geval. Indien wij na een aantal jaren merken dat het management accurate inschattingen maakt met betrekking tot bepaalde provisies, zullen wij niet nog eens extra vragen om een schriftelijke bevestiging. Als wij door middel van bepaalde controles merken dat het management steeds accurate inschattingen maakt voor die *accounting estimates*, zullen wij niet voor elke schatting nog eens een extra bevestiging vragen aan de klant.”

Daarnaast gaven verschillende personen in het onderzoek aan dat alvorens ze een klant aanvaarden, eerst onderzocht moet worden of de klant reeds betrokken is geweest bij fraude of iets dergelijks.

“Voor wij een klantendossier aanvaarden of indien er een nieuwe bestuurder intreedt die we niet kennen, moeten we steeds een conflictcheck doen. Een departement zal dan nagaan of ze niet betrokken zijn geweest in een fraudezaak of iets dergelijks. Bij een negatieve check, mogen we die klant niet aanvaarden.”

Nadat de klant aanvaard is, zullen verschillende evaluaties worden gemaakt omtrent de klant en deze evaluaties zullen vervolgens geïncorporeerd worden in de auditwerkzaamheden en indien auditors van mening zijn dat een klant minder integer is of erg terughoudend dan heeft dat dus zijn weerslag op de auditwerkzaamheden en het gebruik van de bevestigingsbrief.

4.7 De verwachtingskloof in auditing

Een belangrijk voorschrift voor het verkleinen van de verwachtingskloof, is het verduidelijken van de verantwoordelijkheden in een audit. Volgens het onderzoek van Carey and Clarke (2001) kan de bevestigingsbrief ook gebruikt worden voor het verkleinen van de verwachtingskloof in auditing. Belangrijk om te vermelden is dat men hier verwijst naar de misvattingen van het management omtrent een audit en niet die van de aandeelhouders (Carey & Clarke, 2001).

Propositie 7: Auditors gebruiken de bevestigingsbrief ook om de verwachtingskloof te verkleinen ten opzichte van het management.

De bevestigingsbrief wordt door de geïnterviewden tegenwoordig niet echt gelinkt aan de verwachtingskloof. De bevestigingsbrief moet voornamelijk op het einde van een audit enerzijds extra vertrouwen geven aan de auditor omtrent de klant en anderzijds extra comfort geven aan de auditor met betrekking tot bepaalde posten van de jaarrekening. Zo zal de auditor extra vertrouwen hebben in de klant, indien de klant schriftelijke bevestigingen verstrekt aan de auditor omtrent de formele, standaard bepalingen. En door het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen omtrent aanvullende bepalingen, zal de auditor extra comfort hebben omtrent bepaalde posten van de jaarrekening. Waar de bevestigingsbrief dus eerder tot doel heeft om de auditor extra in te dekken, wordt de opdrachtbrief wel gebruikt om de verantwoordelijkheden van beide partijen te verduidelijken.

“Nee, de bevestigingsbrief heeft niet tot doel om nog eens duidelijk te maken wat de verantwoordelijkheden en taken zijn van beide partijen. Hiervoor bestaat de opdrachtbrief.”

Al was dat in de begin jaren van de bevestigingsbrief waarschijnlijk anders.

“De verplicht op te nemen formele bepalingen zijn de eerste jaren van de bevestigingsbrief het belangrijkste geweest. Omdat het een soort bewustmaking was naar de klant toe. Een bewustmaking omtrent hun verplichtingen.”

De geïnterviewden stellen immers dat tegenwoordig zowel de leden van het management als de personen met een bestuurdersmandaat zich veel beter bewust zijn van hun verantwoordelijkheden, alsook meer kennis hebben omtrent de verantwoordelijkheden van de auditor. Volgens de geïnterviewden zijn klanten tegenwoordig ook veel beter op de hoogte omtrent het auditproces.

4.8 Het harmonisatieproces

Door de intreding van de *International Standards On Auditing* zal er waarschijnlijk minder twijfel bestaan omtrent de toe te passen richtlijnen en regels. De ISA's geven immers duidelijk aan welke schriftelijke bevestigingen verkregen moeten worden van het management en dat auditors hiervoor gebruik moeten maken van een bevestigingsbrief. ISA 580, schriftelijke bevestigingen, stelt bovendien expliciet dat hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie verschaffen, zij op zichzelf niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen over de aangelegenheden waarop zij betrekking hebben (ISA580, 2016).

Propositie 8: Door de ISA's wordt de bevestigingsbrief op een zeer gestandaardiseerde manier gebruikt door auditors.

Ondanks het bestaan van duidelijke regels en het gebruik van een standaard template is er toch de nodige variatie aanwezig in het gebruik van de bevestigingsbrief.

Zoals blijkt uit volgende citaten werd in elk interview aangegeven dat men steeds vertrekt vanuit een standaard template. De standaard template van het instituut of een standaard template die hiermee overeenkomt.

"Hiervoor gebruiken we de standaard template van het IBR."

"Kleine revisorenkantoren nemen gewoon de standaardbrieven die aangereikt worden door het instituut."

"Wij gebruiken geen aangepaste bevestigingsbrieven in functie van de sector of het type klant. Wij vertrekken steeds vanuit de standaard template."

"Er bestaan geen templates die specifiek zijn opgesteld voor een bepaalde sector of type klant. Wij vertrekken steeds vanuit de standaard template."

Ook gaven de geïnterviewden duidelijk aan dat het gebruik van de bevestigingsbrief verplicht is, zoals blijkt uit volgend citaat:

"Bij elk auditverslag moet er een bevestigingsbrief zijn."

Hoewel alle geïnterviewden dus steeds vertrekken vanuit eenzelfde standaard template, gaf een deel aan soms paragrafen te schrappen, zoals blijkt uit volgend citaat:

"Wij vertrekken steeds vanuit de standaard template en in functie van het dossier kunnen we bepaalde paragrafen schrappen of aanvullende bepalingen opnemen."

Terwijl anderen dan weer aangaven nooit paragrafen te schrappen, zoals blijkt uit volgend citaat:

"Wij schrappen of voegen nooit iets toe aan de standaardbrieven die aangereikt worden door het instituut."

Daarnaast blijken er ook verschillen te bestaan omtrent het aantal opgenomen aanvullende bepalingen in de bevestigingsbrief. Zoals blijkt uit volgend citaat, nemen de meeste auditors er verschillende op.

"Vooraf voor de assumpties en de schattingen van het management worden extra bevestigingen gevraagd in de bevestigingsbrief. Dit kan heel divers zijn, zoals m.b.t. de sociale schulden of herstructureringen."

Andere auditors gaven dan weer aan nooit gebruik te maken van aanvullende bepalingen of soms één op te nemen.

De ISA's hebben dus duidelijk gemaakt waarvoor men de bevestigingsbrief kan gebruiken en waarvoor niet. Wel laten de standaarden enige ruimte toe in het gebruik van de brief, waardoor er dus de nodige variatie is in het gebruik van de bevestigingsbrief.

Tot slot zijn de auditors tevreden met de huidige standaard template, zoals blijkt uit volgend citaat:

“Ik ben tevreden met de huidige standaard template die aangereikt wordt door het instituut. De juiste dingen staan er in en indien nodig kun je steeds aanvullende bepalingen opnemen of paragrafen schrappen die niet van toepassing zijn.”

Volgens de geïnterviewden zou te veel flexibiliteit er toe kunnen leiden dat bepaalde zaken vergeten worden of dat er verkeerde keuzes worden gemaakt door auditors.

Hoofdstuk 5: Conclusie

Om een audit te kunnen uitvoeren is auditbewijs nodig. Hierbij is de auditor vaak afhankelijk van de informatie van het management. Het formaliseren hiervan gebeurt in een bevestigingsbrief. Hoewel een bevestigingsbrief dus een belangrijk document is voor een audit, was er over het effectieve gebruik van een bevestigingsbrief eigenlijk nog maar weinig geweten. Daarom heb ik in dit onderzoek getracht om het gebruik van de bevestigingsbrief door auditors in kaart te brengen.

Een belangrijke bevinding uit dit onderzoek is dat auditors de bevestigingsbrief beschouwen als aanvullend auditbewijs naast de gangbare controlewerkzaamheden. Dit is erg belangrijk, want uit verschillende fraudegevallen van de laatste decennia bleek dat auditors vroeger soms te veel vertrouwen hadden in het management waardoor ze mogelijks te veel steunden op de beweringen van het management, terwijl er ander en meer geschikt auditbewijs voorhanden was. Het is dus goed dat auditors de bevestigingsbrief beschouwen als aanvullend auditbewijs en dat ze steeds opzoek gaan naar informatie die de beweringen van het management kunnen tegenspreken of bevestigen. Dit wil echter niet zeggen dat auditors de bevestigingsbrief als onbelangrijk beschouwen. De bevestigingsbrief moet auditors immers extra vertrouwen geven in de klant en extra comfort geven omtrent bepaalde posten van de jaarrekening. Zo zullen auditors vooral om bijkomende bevestigingen vragen indien ze omtrent een bepaalde post van de jaarrekening een gebrek aan zekerheid hebben. In een bevestigingsbrief vragen auditors dan ook louter om bijkomende bevestigingen met betrekking tot *accounting estimates*, omdat voor dergelijke posten vaak minder objectief auditbewijs voorhanden is.

Er lijkt een link te zijn tussen het aantal bijkomende bevestigingen in de bevestigingsbrief en de risico's die een auditor waarneemt tijdens een audit. Doordat ervaren auditors meer gevoeligheden hebben ontwikkeld dan onervaren auditors en ook een betere kijk hebben op de mogelijke risico's vragen ervaren auditors meer bijkomende bevestigingen dan onervaren auditors. Omdat ervaren auditors dus meer risico's waarnemen, vragen zij meer bijkomende bevestigingen in de bevestigingsbrief. Zo vragen auditors ook meer bijkomende bevestigingen indien ze geconfronteerd worden met een management dat minder competent of integer is. Een bevestigingsbrief is dan ook het laatste hulpmiddel dat auditors kunnen gebruiken om zich extra in te dekken tegen eventuele fouten.

Hoewel de meeste auditors gebruik maken van bijkomende bevestigingen in de bevestigingsbrief, maken sommigen geen gebruik van bijkomende bevestigingen. Dit is opvallend, de meeste auditors gaven immers aan dat het management een belangrijke bron van additionele informatie kan zijn en dat het management vaak een andere kijk heeft op de zaken dan auditors.

Een ander merkwaardig feit uit dit onderzoek is dat er ondanks de ISA's toch de nodige variatie aanwezig is in het gebruik van de bevestigingsbrief. Hoewel alle auditors in het onderzoek steeds vertrekken vanuit eenzelfde standaard template schrappen sommige auditors paragrafen en anderen niet. Daarnaast voegen de meeste auditors bijkomende bevestigingen toe en anderen weer niet. De standaarden laten dus enige ruimte voor interpretatie toe met betrekking tot het gebruik van de bevestigingsbrief.

Dit onderzoek vertoont echter ook enkele beperkingen. Eerst en vooral heb ik louter auditors geïnterviewd die werkzaam zijn voor auditkantoren gelegen in de provincie Limburg. Geografisch gezien is dit een beperking voor mijn onderzoek. Daarnaast heb ik mij voor dit onderzoek beperkt tot Nederlandstalige auditors. Voor toekomstig onderzoek is het dan ook aangeraden om een ruimere regio te nemen en voor meer diversiteit te zorgen onder de geïnterviewden.

Een volgende beperking van dit onderzoek heeft te maken met de steekproef die ik gekozen heb, namelijk de gemakssteekproef of de gemakkelijheidssteekproef. Door gebruik te maken van de gemakssteekproef had niet elke auditor met genoeg ervaring evenveel kans om in de steekproef terecht te komen. Door de gemakssteekproef is het niet toevallig dat ik bepaalde auditors heb geïnterviewd en anderen niet. De auditors die ik geïnterviewd heb, waren reeds in mijn gedachten door eerdere ontmoetingen aan de Universiteit Hasselt of waren kennissen van mensen uit mijn adresboekje (Lucassen & oude Hartman, 2006). De gemakssteekproef is echter wel bruikbaar voor verkennend en exploratief onderzoek en dus bruikbaar voor mijn onderzoek.

Nog een andere beperking van dit onderzoek is het gevaar op sociaal wenselijke antwoorden. Voorafgaand aan elk interview heb ik de betrokken personen moeten informeren omtrent het interview. Elke persoon die ik geïnterviewd heb, was reeds geïnformeerd over het onderwerp. Zodoende hadden alle personen de mogelijkheid om zich voor te bereiden op de interviews en mij antwoorden verschaffen die sociaal aanvaard zijn. Bovendien heb ik ook enkele personen de vragen reeds op voorhand doorgestuurd. Het onderwerp kan voor auditors gevoelig zijn, waardoor de drang voor sociaal aanvaarde antwoorden groot kan zijn. Voor toekomstig onderzoek is het aangeraden om de personen die men wil interviewen zo weinig mogelijk te informeren omtrent het onderwerp en minder tijd te geven om zich voor te bereiden op de interviews.

Tot slot zou het aantal interviews een mogelijke beperking kunnen zijn voor dit onderzoek. Omtrent de meeste zaken heb ik datasaturatie bereikt in dit onderzoek, hetgeen ook de bedoeling is in kwalitatief onderzoek. Een aanbeveling voor volgend onderzoek zou kunnen zijn om nog meer auditors te interviewen met betrekking tot het gebruik van de bevestigingsbrief. Door meer interviews af te nemen, zouden mogelijks nog meer nuances aan het licht komen. Daarnaast kan ook kwantitatief onderzoek met betrekking tot het gebruik van de bevestigingsbrief nuttig zijn in de toekomst.

Literatuurlijst

- Accountancy, T. J. o. (1979). Management representation letters--adapting them to the circumstances. *Journal of Accountancy*, 147(3), 87-90.
- American accounting association. (1973).
- Anderson, U., Kadous, K., & Koonce, L. (2004). The Role of Incentives to Manage Earnings and Quantification in Auditors' Evaluations of Management-Provided Information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 11-27.
- Anderson, U., & Koonce, L. (1994). The Effects of Source-Competence Information and its Timing on Auditors' Performance of Analytical Procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(1), 137-148.
- Ang, J. S., Cole, R. A., & Lin, J. W. (2000). Agency Costs and Ownership Structure. *The Journal of Finance*, 55(1), 81-106. doi:doi:10.1111/0022-1082.00201
- Bazerman, M. H., Morgan, K. P., & Loewenstein, G. F. (1997). The Impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review*, 38(4), 89-94.
- Bernardi, R. A. (1994). Fraud Detection: The Effect of Client Integrity and Competence and Auditor Cognitive Style. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(1), 68-84.
- Bonner, S. E. (1990). Experience Effects in Auditing: The Role of Task-Specific Knowledge. *Accounting Review*, 65(1), 72-92.
- Borges, A., Correia-da-Silva, J., & Laussel, D. (2014). Regulating a manager whose empire-building preferences are private information. *Journal of Economics*, 111(2), 105-130. doi:10.1007/s00712-012-0325-1
- Bosse, D. A., & Phillips, R. A. (2016). Agency Theory and Bounded Self-Interest. *Academy of Management Review*, 41(2), 276-297. doi:10.5465/amr.2013.0420
- Cadbury, & Committee. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governanc. London, U.K.: Gee and Co. Ltd. .
- Cahan, S. F. (1992). The Effect of Antitrust Investigations on Discretionary Accruals: A Refined Test of the Political-Cost Hypothesis. *Accounting Review*, 67(1), 77-95.
- Carey, & Clarke. (2001). An Investigation of Australian Auditors' Use of the Management Representation Letter. *The British Accounting Review*, 33(1), 1-21. doi:<https://doi.org/10.1006/bare.2000.0142>
- Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *Accounting Review*, 81(3), 653-676.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics*, 3(3), 183-199.
- Dopuch, N., & King, R. R. (1992). Negligence versus Strict Liability Regimes in Auditing: An Experimental Investigation. *The Accounting Review*, 67(1), 97-120.
- Dopuch, N., King, R. R., & Schwartz, R. (2003). Independence in Appearance and in Fact: An Experimental Investigation*. *Contemporary Accounting Research*, 20(1), 79-114. doi:doi:10.1506/9B5D-HLLP-BBQE-8N3F
- Dries, R., Van Bussel, L., & Willekens, M. (2011). *Handboek auditing*. Antwerpen: Intersentia.
- Driessen, C., & van der Heijden, T. (2014, 14 mei). Wat te doen aan schandalen met accountants? NRC. Retrieved from <http://www.nrc.nl/nieuws/2014/05/14/accountants-maken-er-een-zooitje-van-a1501784>
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57-74. doi:10.5465/AMR.1989.4279003
- Epstein, M. J., & Geiger, M. A. (1994). INVESTOR VIEWS OF AUDIT ASSURANCE: RECENT EVIDENCE OF THE EXPECTATION GAP. *Journal of Accountancy*, 177(1), 60-66.
- Eric Hirst, D. (1994). Auditors' Sensitivity to Source Reliability. *Journal of Accounting Research*, 32(1), 113-126.
- Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84, 1521-1552.

- Fusch, P. I., & Ness, L. R. (2015). Are We There Yet? Data Saturation in Qualitative Research. *The Qualitative Report*, 20(9), 1408-1416.
- Goodwin, J. (1999). The Effects of Source Integrity and Consistency of Evidence on Auditors' Judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(2), 1.
- Hak, T., & Dul, J. (2009). Pattern matching.
- Haynes, C. M. (1999). Auditors' Evaluation of Evidence Obtained through Management Inquiry: A Cascaded-Inference Approach. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(2), 87.
- HOPE, O. K., & THOMAS, W. B. (2008). Managerial Empire Building and Firm Disclosure. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 591-626. doi:doi:10.1111/j.1475-679X.2008.00289.x
- Hoyle, J. (1978). Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative. *Journal of Accountancy*, 145(5), 69-78.
- IBR. (2008). Norm inzake de toepassing van de ISA's in België. Retrieved from https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/normen/Documents/9301_Norm-inzake-de-toepassing-van-de-ISAs-in-Belgie.pdf
- IBR. (2014). Clarified ISA's. Retrieved from https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/isas/Pages/default.aspx
- IBR. (2017). Bevestigingsbrief -verplichte toepassing voor boekjaren die afgesloten zijn op of na 31 december 2006. Retrieved from https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/rechtsleer/mededelingen/Documents/6583_Mededeling-van-de-Voorzitter.pdf
- ICAEW. (2012). Professional scepticism and other key audit issues. Retrieved from <https://www.icaew.com/en/archive/technical/audit-and-assurance/professional-scepticism>
- ICAEW. (2018). Knowledge guide to International Standards on Auditing (ISA). Retrieved from <https://www.icaew.com/library/subject-gateways/auditing/knowledge-guide-to-international-standards-on-auditing>
- ICCI. (2018). Bevestigingsbrieven Retrieved from www.icci.be/nl/publicaties/Downloads/Pages/Bevestigingsbrieven.aspx
- ISA200. (2016). Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing. Retrieved from https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/nieuwe-herziene-ISAs/Documents/ISA-200-NL-2016-def.pdf
- ISA500. (2016). Controle-informatie. Retrieved from https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/nieuwe-herziene-ISAs/Documents/ISA-500-NL-2016-def.pdf
- ISA580-Preface. (2008). International Standards on Auditing 580 Management Representations. Retrieved from www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A175_ISA_580.pdf
- ISA580. (2016). Schriftelijke bevestigingen. Retrieved from https://www.ibr-ire.be/nl/regelgeving/normen_en_aanbevelingen/nieuwe-herziene-ISAs/Documents/ISA-580-NL-2016-def.pdf
- ISB. (2000). Statement of Independence Concepts – A Conceptual Framework for Auditor Independence. Retrieved from <http://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C03%20-%20AICPA/C309%20-%20Otras%20entidades/ISB%20-%20ED002%20-%20Conceptual%20framework%20auditor%20independence%20-%20Nov%202000.PDF>
- Jennings, M., Kneer, D. C., & Reckers, P. M. J. (1993). The Significance of Audit Decision Aids and Precase Jurists' Attitudes on Perceptions of Audit Firm Culpability and Liability*. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 489-507. doi:doi:10.1111/j.1911-3846.1993.tb00894.x
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. doi:[https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)

- Johnstone, K., Grambling, A., & Rittenberg, L. (2016). *Auditing: A risk-based approach to conducting a quality audit* Boston Cengage Learning
- Kaplan, S. E., O'Donnell, E. F., & Arel, B. M. (2008). The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 67-83.
- Kellens, G., Dantinn, M., & Demonceau, B. (2007). Enron, Lernout & Hauspie, and Parmalat. In H. N. Pontell & G. Geis (Eds.), *International Handbook of White-Collar and Corporate Crime* (pp. 540-551). Boston, MA: Springer US.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32, 385-421. doi:10.2308/ajpt-50350
- Koh, H., & Woo, E. (1998). The expectation gap in auditing *Managerial Auditing Journal*, 147-154.
- Litjens, R., Buuren, J., & Vergoossen, R. (2015). Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors. *International Journal of Auditing*, 19(3), 267-281. doi:10.1111/ijau.12042
- Lucassen, P. L. B. J., & olde Hartman, T. (2006). *Kwalitatief onderzoek: Bohn Stafleu van Loghum*.
- Majoer, G. C. M., Asselt, E. v., Karssing, E., Pheijffer, M., & Verkleij, H. L. (2015). Grondslagen van Auditing & Assurance. *Elementaire theorie accountantscontrole*.
- McLaren, N. L. (1958). Arguments for rotation. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, 106(000001), 41.
- Miller, H. B., & Zeff, S. A. (1962). The Philosophy of Auditing (Book). *Accounting Review*, 37(3), 599.
- Monroe, G. S., & Woodliff, D. R. (1994). An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence. *Accounting & Finance*, 34(1), 47-74.
- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation? *Accounting Review*, 78(3), 779-799.
- Nikkinen, J., & Sahlström, P. (2004). Does Agency Theory Provide a General Framework for Audit Pricing? *International Journal of Auditing*, 8(3), 253-262. doi:doi:10.1111/j.1099-1123.2004.00094.x
- Peecher, M. E. (1996). The Influence of Auditors' Justification Processes on Their Decisions: A Cognitive Model and Experimental Evidence. *Journal of Accounting Research*, 34(1), 125-140.
- Rebele, J. E., Heintz, J. A., & Briden, G. E. (1988). Independent Auditor Sensitivity to Evidence Reliability. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 8(1), 43.
- Reimers, J. L., & Fennema, M. G. (1999). The Audit Review Process and Sensitivity to Information Source Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 117-123.
- Reulink, N., & Lindeman, L. (2005). Kwalitatief onderzoek. *Participerende observatie, interviewen*.
- Salterio, S., & Koonce, L. (1997). The persuasiveness of audit evidence: The case of accounting policy decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), 573-587. doi:[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00002-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00002-0)
- Schipper, K. (1989). Commentary on Earnings Management. *Accounting Horizons*(3), 91-102.
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1987). *product differentiation in auditing: auditor choice in the market for unseasoned new issues*. Vancouver, B.C.: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- Smaling, A. (2009). Generaliseerbaarheid in kwalitatief onderzoek. *Kwalon*, 3, 2.
- The economist. (2002, 7 Februari). The lessons from Enron. *The economist*. Retrieved from <http://www.economist.com/node/976011>
- Thornberg, R. (2012). Informed Grounded Theory. *Scandinavian Journal of Educational Research*, 56(3), 243-259. doi:10.1080/00313831.2011.581686
- Van Asbroeck, R. D. B., P. (1986). *Zoeklicht op de commissaris-revisor*. Antwerpen: Kluwer rechtswetenschappen.
- Watts. (1977). Corporate financial statements, a product of the market and political processes. *Australian Journal of Management*, 4, 53-72.

Zimbelman, M. (1997). The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions. *Journal of Accounting Research*, 35(3), 75-97.

Bijlage

Voorbeeld bevestigingsbrief

Voorbeeld van een aangepast model in het kader van de controle van de jaarrekening van een vennootschap. Update van maart 2018, aangereikt door het informatiecentrum voor het bedrijfsrevisoraat.

VOORBEELD VAN BEVESTIGINGSBRIEF (JAARREKENING)

Dit voorbeeld van bevestigingsbrief omvat de schriftelijke bevestigingen zoals vereist door ISA 580 en de andere van kracht zijnde normen, rekening houdend met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. **Dit voorbeeld vertrekt vanuit de hypothese dat de commissaris meent dat er geen bijkomende bevestigingen nodig zijn noch dat er uitzonderingen bestaan op het verzoek om schriftelijke bevestigingen.** Indien er uitzonderingen zouden bestaan, dienen de bevestigingen aangepast te worden om rekening te houden met de uitzonderingen.

Dit voorbeeld van bevestigingsbrief integreert proactief de wijzigingen aangebracht door het ontwerp van bijkomende norm (herzien in 2018) bij de in België van toepassing zijnde ISA's, onder voorbehoud van de goedkeuring ervan overeenkomstig artikel 31 §3 van de wet van 7 december 2016 (zie ook advies van het IBR 2017/06).

Dit voorbeeld van bevestigingsbrief houdt rekening met:

- de nieuwe verplichtingen in het kader van Verordening 648/2012 van 4 juli 2012 betreffende otc-derivaten, centrale tegenpartijen en transactieregisters ("de EMIR-verordening");
- de wijzigingen aangebracht door de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren; en
- de nieuwe en herziene ISA-normen, onder voorbehoud van de goedkeuring van het ontwerp van norm (Herzien in 2018) inzake de toepassing in België van de ISA's.

De delen tussen [] geven aan welke elementen in de brief aangepast moeten worden.

(Briefhoofd van de onderneming)

(Datum)

(Gericht aan de commissaris)

Deze bevestigingsbrief wordt afgeleverd in het kader van uw controle van de jaarrekening van de vennootschap [naam van de vennootschap] over het boekjaar afgesloten op [datum]. Deze controle is gericht op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over het getrouw beeld van het vermogen en de financiële toestand van de vennootschap op [datum], alsook van haar resultaten voor het op die datum afgesloten boekjaar [van xxx maanden], in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. Uit deze jaarrekening blijkt op voormelde datum een balanstotaal van € [...] en een winst/verlies van € [...].

Bepaalde bevestigingen in deze brief zijn beperkt tot de elementen die beschouwd worden als van materieel belang. Een element wordt beschouwd als van materieel belang als het een weglating of een fout inhoudt die, afzonderlijk of gezamenlijk, de economische beslissingen die gebruikers nemen op basis van de jaarrekening, zou kunnen beïnvloeden. De materialiteit is afhankelijk van de aard en/of de omvang van de weglating of de fout beoordeeld in de specifieke context. De omvang of de aard van de fout of weglating, of een combinatie van de twee, kan doorslaggevend zijn.

Wij erkennen onze verantwoordelijkheid, zoals bepaald in de opdrachtbrief van [datum]¹ en krachtens de wet, voor het opstellen en de getrouwe weergave van de jaarrekening in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Die verantwoordelijkheid omvat het opzetten, het implementeren en het opvolgen van interne beheersingsmaatregelen met het oog op het opstellen van een jaarrekening die geen afwijkingen van materieel belang bevat die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Het is eveneens onze verantwoordelijkheid om u toegang te geven tot alle informatie waarvan wij weten dat ze nuttig is voor het opstellen van de jaarrekening (zoals de vastleggingen, alle desbetreffende documentatie en andere documenten), tot alle aanvullende informatie die u zou kunnen vragen voor de uitvoering van uw opdracht en onbeperkte toegang tot alle personen binnen de vennootschap van wie u het noodzakelijk acht informatie te verkrijgen.

Na te zijn overgegaan tot de nodige opzoekingen om goed geïnformeerd te zijn, bevestigen wij u bijgevolg, naar best vermogen en te goeder trouw, alle inlichtingen en bevestigingen die u in het kader van uw opdracht werden meegedeeld.

Jaarrekening

Alle transacties werden correct geboekt, zijn weerspiegeld in de jaarrekening en hebben desgevallend het voorwerp uitgemaakt van een gepaste toelichting in de jaarrekening. Wij hebben alle potentiële of reële passiva geboekt of, desgevallend, op passende wijze beschreven, en hierover zijn toelichtingen verstrekt in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. en we hebben in toelichting [nr. X] bij de jaarrekening alle zekerheden vermeld die door de vennootschap aan derden zijn verstrekt. Meer specifiek werden de lopende of potentiële geschillen en klachten, de financiële verbintenissen van materieel belang (bv. met betrekking tot het gebruik van financiële instrumenten) en alle niet in de balans opgenomen verbintenissen aan u meegedeeld en correct geboekt en/of beschreven in de jaarrekening overeenkomstig voornoemd boekhoudkundig referentiestelsel.

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. In voorkomend geval werden hieromtrent toelichtingen in de jaarrekening opgenomen, in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

De belangrijkste hypothesen die wij weerhouden hebben om tot de boekhoudkundige schattingen te komen zijn redelijk.

De vennootschap beschikt over een geldige titel voor [alle] in de jaarrekening opgenomen activa, en de gegeven of ontvangen zakelijke en andere rechten werden toegelicht in overeenstemming met het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel.

Wij hebben u toegang verleend tot alle informatie waarvan wij kennis hebben en die betrekking heeft op het opstellen van de jaarrekening, onder meer tot de volledige boekhouding, alle vastleggingen, desbetreffende documentatie en alle notulen van de aandeelhoudersvergaderingen en de vergaderingen van de bestuursorganen, het management en de toezichtsorganen en alle informatie die relevant is voor uw controle.

¹ For 'public sector assignments/overheidsopdrachten/missions dans le marché public' no reference is to be made to the engagement letter.

[Wij zijn van mening dat de effecten van niet-gecorrigeerde afwijkingen op de jaarrekening noch afzonderlijk noch gezamenlijk van materieel belang zijn. Een lijst met niet-gecorrigeerde afwijkingen is bij deze brief gevoegd (cf. Bijlage 1).] ⁽²⁾

Er zijn geen [Alle] gebeurtenissen en aangelegenheden waarvoor het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel een correctie vereist van de vergelijkende cijfers [werden onderkend en juist verwerkt].

Frauderisico en systeem van interne beheersing

Wij erkennen onze verantwoordelijkheid voor het opzetten, implementeren en in stand houden van een interne controle om fraude te voorkomen en te ontdekken. Er werden binnen de vennootschap interne beheersingsmaatregelen opgezet en geïmplementeerd die gericht zijn op het voorkomen en het ontdekken van fraude en fouten. Wij hebben u ingelicht over onze inschatting van het risico dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan bevatten.

Wij hebben geen kennis [Desgevallend: Wij bevestigen u elk geval te hebben gemeld]:

- a. van fraude – bewezen of vermoed – waarvan wij kennis hebben gekregen en waarbij leden van het management, werknemers die een significante rol spelen in de interne beheersing of anderen waren betrokken en die zou kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de jaarrekening;
- b. van aantijgingen van fraude die mogelijk een impact hebben op de jaarrekening [, waarvan wij kennis hebben gekregen via personeelsleden, voormalige personeelsleden, analisten, controle-instanties of andere].

Gebeurtenissen na balansdatum

Op dit ogenblik hebben wij geen kennis van een andere gebeurtenis dan die waarmee reeds rekening werd gehouden, die ontstaan is na de afsluiting van het boekjaar en die een boekhoudkundige verwerking vereist of een vermelding in de toelichting en/of het jaarverslag.

⁽²⁾ [Bij onenigheid met de wettelijk vertegenwoordiger]:

Wij gaan niet akkoord met het hierbij gevoegd overzicht van de in de loop van de controle vastgestelde en niet-gecorrigeerde afwijkingen om volgende redenen (verduidelijk de redenen van onenigheid): [...].

Continuïteit

Wij zijn van mening dat het verantwoord is om de continuïteitsveronderstelling te hanteren. *[In voorkomend geval: Wij hebben u onze actieplannen meegedeeld die werden ontwikkeld voor de toekomst van onze vennootschap. Deze actieplannen geven de intenties van het bestuursorgaan weer. Wij hebben geen kennis van factoren die deze plannen in het gedrang zouden kunnen brengen.⁽³⁾]*

Correcte toepassing van wet- en regelgeving

Naar best vermogen zijn wij van mening dat wij de wet- en regelgeving hebben toegepast. Wij hebben u alle gevallen van niet-naleving – bewezen of vermoed – van de wet- en regelgeving en waarvan het effect in overweging had moeten worden genomen bij het opstellen van de jaarrekening, meegedeeld.

Informatie omtrent de verbonden partijen

Wij bevestigen de volledigheid van de verstrekte informatie over de identificatie van de aan de vennootschap verbonden partijen, zoals bepaald door het in België van toepassing zijnde boekhoudkundig referentiestelsel. Overeenkomstig voornoemd referentiestelsel hebben wij de relaties en transacties met die verbonden partijen correct geboekt en de informatie hieromtrent in de toelichting van de jaarrekening gegeven.

Witwassen van geld

Wij hebben geen kennis van inbreuken op de wetgeving inzake de strijd tegen het witwassen van geld (wet van 11 januari 1993, vanaf 16 oktober 2017 vervangen door de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten).

Naar ons best vermogen en te goeder trouw bevestigen wij dat, voor het boekjaar afgesloten op *[datum]* en tot de datum van deze brief:

- zijn alle transacties gedurende het gecontroleerde boekjaar van betrouwbare normale zakelijke aard zijn, in overeenstemming met het doel van de vennootschap, zoals vastgelegd in de statuten, en dat ze een degelijke basis hebben;
- er geen transacties hebben plaatsgevonden met betrekking tot vastgoed waarbij een betaling in contanten werd uitgevoerd of ontvangen;
- er geen transacties hebben plaatsgevonden met betrekking tot roerende goederen, dienstleveringen of verscheidene verrichtingen waartussen een verband lijkt te bestaan, van een bedrag gelijk aan of hoger dan 3.000 EUR, waarvan meer dan 10% van het totaalbedrag met een limiet van 3.000 EUR in contanten is betaald of ontvangen tot 16 oktober 2017;
- er geen transacties hebben plaatsgevonden met betrekking tot roerende goederen, dienstleveringen of verscheidene verrichtingen waartussen een verband lijkt te bestaan, van een bedrag gelijk aan of hoger dan 3.000 EUR, dat in contanten is betaald of ontvangen vanaf 16 oktober 2017;
- er geen transacties hebben plaatsgevonden waarbij geld van derden werd overgemaakt via bankrekeningen van onze vennootschap;

⁽³⁾ Deze paragraaf moet worden aangepast indien feiten of gebeurtenissen werden vastgesteld die de bedrijfscontinuïteit in het gedrang kunnen brengen: ISA 570 (Herzien) "Continuïteit".

- er geen transacties hebben plaatsgevonden 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[, met uitzondering van: ...];
- we niet hebben ingestemd met deelnemingen, kapitaalverhogingen en leningen afkomstig van of ten voordele van entiteiten en/of personen geregistreerd in landen die door de fiscale administratie als andere belastingparadijzen / offshore landen worden beschouwd of dergelijke deelnemingen, kapitaalverhogingen en leningen hebben ontvangen[, met uitzondering van: ...];
- er geen inbreuken zijn gepleegd of vermoedens van een gepleegde inbreuk zijn met de kenmerken beschreven in artikel 505 van het Belgisch Strafwetboek, zoals het misbruik van vennootschapsgoederen, oplichting, al dan niet georganiseerde ernstige fiscale fraude, of omkoping.

[In voorkomend geval, paragraaf op te nemen op grond van de professionele oordeelsvorming van de commissaris:]

[EMIR-verplichtingen]

Wij erkennen onze verantwoordelijkheden in het kader van Verordening 648/2012 van 4 juli 2012 betreffende otc-derivaten, centrale tegenpartijen en transactieregisters ("de EMIR-verordening"). Wij hebben de uit deze Verordening voortvloeiende verplichtingen nageleefd tijdens het gecontroleerde boekjaar en tot de datum van deze brief.

Wij bevestigen dat wij u alle inlichtingen hebben meegedeeld die noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van uw opdracht zoals bedoeld in het Reglement van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten van 17 januari 2017 over de medewerking van de bedrijfsrevisoren aan het toezicht op de naleving van de EMIR-verordening door de niet-financiële tegenpartijen.

Naar ons best vermogen en te goeder trouw

- (a) werden administratieve procedures vastgesteld die ons in staat stellen alle derivatentransacties te rapporteren aan een transactieregister;
- (b) werden alle nodige maatregelen getroffen voor het waarborgen van de naleving van de op onze vennootschap van toepassing zijnde EMIR-vereisten;
- (c) hebben wij geen kennis van al dan niet opzettelijke inbreuken op de EMIR-regelgeving,

Belangenconflicten

Alle informatie betreffende gevallen van belangenconflicten zoals bepaald in het Wetboek van vennootschappen (of door de wet- en regelgeving die ermee verband houdt) werd u meegedeeld.

Jaarverslag

Het jaarverslag over de jaarrekening [en de verklaring van niet-financiële informatie die daarbij is gevoegd]⁴ bevat, zowel naar de vorm als naar de inhoud, de volgens artikel 96 van het Wetboek van vennootschappen vereiste informatie, 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 de toekomstige ontwikkeling van de vennootschap aanmerkelijk kunnen beïnvloeden, en, in voorkomend geval, de verantwoording van de toepassing van de boekhoudkundige waarderingsregels in de veronderstelling van continuïteit.

⁴ Te vermelden als de klant een organisatie van openbaar belang (OOB) is die beantwoordt aan de criteria van art. 96 §4 W.Venn. en in die hoedanigheid gehouden is een verklaring van niet-financiële informatie op te stellen. Als de OOB beslist om deze verklaring op te stellen in een ander verslag dan het jaarverslag, wordt dat aparte verslag bij het jaarverslag gevoegd.

[In voorkomend geval: De niet-financiële informatie [in [de titel van het aparte verslag toevoegen]] is opgesteld overeenkomstig artikel 96, §4 van het Wetboek van vennootschappen en [het gebruikte referentiekader toevoegen]. De informatie is consistent met de jaarrekening. Wij erkennen onze verantwoordelijkheid voor het opstellen van die niet-financiële informatie en van de organisatie van de interne controle die wij noodzakelijk achten voor het opstellen van die niet-financiële informatie in overeenstemming met de bepalingen van artikel 96 §4 van het Wetboek van vennootschappen en [het gebruikte referentiekader toevoegen].]

[Andere informatie in het jaarrapport

De volgende andere informatie: [toelichtingen van het management, operationele en financiële audit of andere gelijkaardige verslagen afkomstig van het bestuursorgaan en bestemd voor de aandeelhouders of gelijkaardige stakeholders of een verklaring van de voorzitter van de entiteit] is opgenomen in het jaarrapport en de definitieve versie van die andere informatie werd u tijdig bezorgd [in voorkomend geval: de definitieve versie van het [de] volgende document[en] wordt u bezorgd zodra ze beschikbaar is, en vóór wij ze uitsturen en vóór de algemene vergadering, zodat u de procedures kunt uitvoeren zoals vereist door ISA 720 (Herzien).]

Volgens artikel 100 §1, 5°, 6°/1 en 6°/2 van het Wetboek van vennootschappen neer te leggen documenten

In de gevallen dat het invullen ervan door de wet wordt vereist, bevestigen wij dat wij verantwoordelijk zijn voor het opstellen en neerleggen van:

- de sociale balans zoals vereist door artikel 100, §1, 6°/2 van het Wetboek van vennootschappen;
- het document met de volgende informatie, tenzij die al afzonderlijk is verstrekt in de jaarrekening:
 - a) het bedrag, op de datum van de afsluiting van die jaarrekening, van de schulden (of het deel ervan) die door de Belgische overheden worden gewaarborgd;
 - b) het bedrag, op diezelfde datum, van de opeisbare schulden, ongeacht of er uitstel van betaling is verkregen, bij de belastingadministratie en de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid;
 - c) het bedrag voor het afgesloten boekjaar van de kapitaal- en interestsubsidies betaald en toegekend door overheden of overheidsinstellingen;
- de lijst van ondernemingen waarin de vennootschap een deelneming bezit. : [...]
De bovenbedoelde lijst wordt desgevallend aangevuld met een overzicht van de ondernemingen waarin de vennootschap onbeperkt aansprakelijk is als vennoot of lid met onbeperkte aansprakelijkheid.

Wij bevestigen tevens dat wij u de finale versie van deze documenten overhandigd hebben.

Bijkomend bevestigen wij dat de documenten die overeenkomstig artikel 100, §1, 5°, 6°/1 en 6°/2 van het Wetboek van vennootschappen moeten worden neergelegd, zowel qua vorm als inhoud, de door dit Wetboek verplichte informatie bevatten.

Andere inlichtingen⁵

- [In voorkomend geval aan te vullen]

- [**In voorkomend geval: Neerlegging van de jaarrekening**]

- [**In voorkomend geval: Overeenkomstige cijfers**]

[De overeenkomstige cijfers met betrekking tot het voorafgaande boekjaar voor [specifieer de betrokken rubriek/sub-rubriek]* werden aangepast in het kader van de vergelijking met de bedragen betreffende het gecontroleerde boekjaar, en deze wijziging werd toegelicht in overeenstemming met artikel 83, 2° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001.]

OF

[Wij hebben geen kennis van enige noodzakelijke aanpassingen van de overeenkomstige cijfers met betrekking tot het voorafgaande boekjaar in het kader van de vergelijking met de cijfers van het gecontroleerde boekjaar, en er is geen toelichting vereist in overeenstemming met artikel 83, 2° van het koninklijk besluit van 30 januari 2001.]

Met oprechte hoogachting,

Algemeen directeur of afgevaardigd bestuurder

Financieel directeur
OF zaakvoerder

(in voorkomend geval)

⁵ Als de commissaris in overeenstemming met ISA 210 "Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten" andere punten over de verantwoordelijkheden van het management heeft opgenomen in de opdrachtbrief, dan kunnen die worden opgenomen in de schriftelijke bevestigingen van het management of de met governance belaste personen.

Bijlage aan de bevestigingsbrief met betrekking tot het boekjaar afgesloten op XX/XX/20XX

Lijst van niet-gecorrigeerde afwijkingen:

[Voeg de niet-gecorrigeerde afwijkingen toe]

Interviews

Interview 1

1. Welke functionaliteiten heeft de bevestigingsbrief volgens u?

"Het is belangrijk om schriftelijke bevestigingen te krijgen aangaande de verantwoordelijkheden van het management en de bestuurders. Die bevestigingen geven ook een bepaald vertrouwen aan de revisor."

"De bevestigingsbrief is verplicht volgens de ISA's en het is het sluitstuk van de audit."

"Ook voor het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen omtrent bepaalde onderbouwingen of aanvullende bepalingen is de bevestigingsbrief belangrijk."

"Zo kunnen wij met behulp van de bevestigingsbrief formele bevestigingen krijgen omtrent bepaalde assumpties of schattingen die gemaakt zijn voor een provisie. Naast de auditwerkzaamheden kunnen we dan nog eens een schriftelijke bevestiging bekomen. In dat opzicht is de bevestigingsbrief het laatste hulpmiddel dat we kunnen gebruiken, maar in se heeft de bevestigingsbrief weinig waarde."

"Ook plannen en intenties, die nog niet concreet genoeg zijn, zouden in de bevestigingsbrief opgenomen kunnen worden, maar bij voorkeur nemen we deze op in de notulen van de Raad van Bestuur."

2. Kunt u deze eens ordenen naargelang belang?

"De standaardbepalingen in de bevestigingsbrief zijn het belangrijkste en de aanvullende bepalingen ter onderbouwing van bepaalde zaken zijn van ondergeschikt belang."

3. Hebben klanten een bepaalde inspraak met betrekking tot de bevestigingsbrief?

"Klanten kunnen steeds een aanzet geven m.b.t. de aanvullende bepalingen. Klanten kunnen dus hun mening geven omtrent de verwoording van de aanvullende bepalingen, maar wij moeten wel controleren of het de juiste lading dekt."

"In de praktijk krijgen we relatief weinig reacties van de klant m.b.t. de bevestigingsbrief."

4. Op welke manieren kan de inhoud van de bevestigingsbrief wijzigen naargelang de sector waarin de klant actief is of het type klant?

"Wij gebruiken geen aangepaste bevestigingsbrieven in functie van de sector of het type klant. Wij vertrekken steeds vanuit de standaard template en in functie van het dossier kunnen we bepaalde paragrafen schrappen of aanvullende bepalingen opnemen."

"Wel naargelang het type opdracht zal de bevestigingsbrief inhoudelijk wijzigen. Zo zal de bevestigingsbrief voor een inbreng in natura 2 pagina's lang zijn, terwijl die voor een commissarismandaat 6 à 7 pagina's lang zal zijn."

5. Bent u voorstander van een flexibele bevestigingsbrief of van een gedetailleerde standaardbrief?

"Ik ben tevreden met de huidige standaard template die aangereikt wordt door het instituut. De juiste dingen staan er in en indien nodig kun je steeds aanvullende bepalingen opnemen of paragrafen schrappen die niet van toepassing zijn."

"Een bepaalde flexibiliteit is dan ook wel goed."

6. Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is omtrent een bepaalde post van de jaarrekening, neemt u dan hieromtrent meer beweringen op in de bevestigingsbrief?

"In een balans zijn meestal bepaalde posten aanwezig die volgens de ISA's beschouwd worden als *accounting estimates*, omdat het management m.b.t. deze posten schattingen moet maken. Doordat we geen volledige zekerheid kunnen verkrijgen omtrent die posten door bijvoorbeeld het ontbreken van bepaalde objectieve documentatie zullen we in aanvulling op de gangbare controlewerkzaamheden extra bevestigingen vragen in de bevestigingsbrief met betrekking tot die posten. Het management zal dan bijvoorbeeld moeten bevestigen dat ze op basis van de beschikbare informatie accurate schattingen hebben gemaakt omtrent die posten. Wel zullen we steeds de beweringen van het management op de proef moeten stellen."

"Bijvoorbeeld, een bedrijf dat een nieuw product verkoopt en dat bepaalde garanties geeft met betrekking tot dat product. Voor die garanties zal het management voorzieningen moeten aanleggen en dus ook schattingen moeten doen. Omdat het om een nieuw product gaat, kun je niet de historiek van het product nagaan. Daarom zal je steeds in aanvulling op de controlewerkzaamheden aanvullende bevestigingen vragen in de bevestigingsbrief. Zo zouden we een bevestiging kunnen vragen van de beargumentering van het management."

"Indien omtrent significante posten op de balans te weinig auditbewijs te vinden is, moet je eerder richting een onthouding gaan en niet jezelf willen indekken met behulp van de bevestigingsbrief."

7. Houdt dat volgens u risico's in? En worden hierdoor bepaalde taken of verantwoordelijkheden overgeheveld naar het management?

"Nee, het is geen afwimpeling van onze aansprakelijkheid. Indien er achteraf fouten zouden opduiken dan blijven wij verantwoordelijk. Wij kunnen ons dus niet louter verstoppen achter de bevestigingsbrief."

8. Welke waarde hecht u persoonlijk aan de bevestigingsbrief?

"De vertrouwensband met de klant is voor mij het belangrijkste. Door nog eens formeel een bevestiging te krijgen van het management, heb je meer vertrouwen in de klant."

"Een audit moet wel voor 99 à 100% klaar zijn alvorens de brief wordt opgemaakt. Dus in se heeft de brief weinig waar voor mij."

"Het is een verplichting volgens de ISA's, maar we kunnen niet terugvallen op de bevestigingsbrief alleen."

9. Beschouwd u de bevestigingsbrief als auditbewijs?

“Het is eerder aanvullend auditbewijs, want hierin mogen geen nieuwe dingen komen te staan.”

10. Kunt u wat specifieke voorbeelden geven van beweringen van het management die u opneemt in de bevestigingsbrief?

“Een bedrijf dat een vordering heeft op een bepaalde klant. Die bepaalde klant heeft na enkele maanden nog niet betaald en management geeft aan dat die klant uiteindelijk zal betalen. In aanvulling op de controlewerkzaamheden worden dan aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief. Het bedrijf zal dan moeten bevestigen dat er geen risico's zijn of indicaties die een probleem zouden kunnen zijn voor de invorderbaarheid.”

“Ook voor lopende geschillen worden aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief. De klant zal dan in aanvulling op moeten bevestigen dat er geen indicaties zijn voor het aanleggen van een voorziening.”

“Steeds zaken waar een bepaalde onzekerheid aan verbonden is. Waar je als auditor geen sluitend bewijs voor kan vinden, zullen schriftelijke bevestigingen worden gevraagd in de bevestigingsbrief.”

“Per klant worden relatief gezien maar weinig aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief, omdat de bevestigingsbrief een beperkte waarde heeft.”

11. Gebruikt u de bevestigingsbrief vooral om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen van auditbewijs die reeds verzameld is of om informatie op te nemen die niet te vinden is in de notulen van de financiële verslagen?

“In de bevestigingsbrief mogen geen nieuwe zaken aan bod komen dus het is voornamelijk het krijgen van schriftelijke bevestigingen van zaken die wel al verkregen hebben gedurende een audit.”

12. Wat is bepalend voor het al dan niet opnemen van beweringen van het management in de bevestigingsbrief?

“De omvang van de post waarop de beweringen betrekking hebben alsook de omvang van de risico's die ermee gemoeid zijn. Er komt ook steeds een professionele beoordeling bij kijken.”

13. Is er volgens u ruimte voor interpretatie met betrekking tot de ISA's en het gebruik van de bevestigingsbrief?

“Nee, relatief weinig ruimte voor interpretatie. Zowel het IBR als het ICCI geeft adviezen uit omtrent de toe te passen regels, waardoor auditors een bepaalde structuur en kaderwerk hebben om de werkzaamheden uit te voeren. Bovendien worden binnen ieder auditkantoor kwaliteitsstandaarden opgesteld. Standaarden die duidelijk aangeven hoe je moet werken.”

14. Worden er evaluaties gemaakt van het management gedurende een audit? Evaluaties met betrekking tot de competenties of integriteit?

“Dat hangt samen in een groter geheel. Indien je merkt dat het management niet integer is dan zal je meer zaken opnemen in de bevestigingsbrief om zodoende extra bevestigingen te krijgen en ook extra comfort te hebben.”

“Indien het ter erg wordt neem je best afscheid van de klant.”

15. Wie tekent de bevestigingsbrief?

“Standaard de CFO en CEO.”

Belangrijk.

“Sinds een jaar of twee moeten ook de niet-gecorrigeerde afwijkingen opgenomen worden in bijlage van de bevestigingsbrief.”

Interview 2

1. Welke benaming wordt er gebruikt voor de bevestigingsbrief binnen het bedrijf?

"Rep. Letter"

2. Welke functionaliteiten heeft deze brief volgens u?

"De bevestigingsbrief is een belangrijk document voor het auditdossier, maar wordt niet gepubliceerd. Juridisch gezien heeft een bevestigingsbrief alleen weinig waarde. Dus indien er achteraf fouten opduiken dan kan een auditor niet terugvallen op de bevestigingsbrief alleen."

"De representaties, van het management en andere goed ingelichte personen, opgenomen in de bevestigingsbrief mogen geen substituut zijn voor auditbewijs dat een competente auditor verwacht wordt te verkrijgen door het uitvoeren van controlewerkzaamheden."

"De bevestigingsbrief wordt vooral gebruikt om finaal nogmaals te duiden op de verantwoordelijkheden van de klant m.b.t. tot het opstellen van de jaarrekening en de audit zelf."

"In de bevestigingsbrief worden ook belangrijke zaken opgenomen m.b.t. de continuïteit van het bedrijf alsook eventuele gebeurtenissen na balansdatum. Zo zullen de representaties van het management en andere goed ingelichte personen opgenomen worden in de bevestigingsbrief indien deze niet geformuleerd staan in de notulen van de financiële verslagen of indien er geen mogelijkheden zijn om deze te testen door middel van controlewerkzaamheden. Bijvoorbeeld indien een klant de intenties heeft om een bepaalde productielijn op te doeken dan zal hieromtrent een representatie worden opgenomen in de bevestigingsbrief. De bevestigingsbrief heeft dus een belangrijke rol in het formeel vastleggen van de plannen en intenties van het management en de Raad van Bestuur, die niet geformuleerd staan in de notulen van de financiële verslagen. Daarnaast dient de bevestigingsbrief ook nog als een finale opfrissing van de belangrijke zaken in de opdrachtbrief."

3. Zou u de verschillende functionaliteiten van deze brief eens kunnen ordenen naargelang belangrijkheid?

"Het belangrijkste doel van de bevestigingsbrief is het krijgen van schriftelijke bevestigingen omtrent de verantwoordelijkheden van het management en de Raad van Bestuur m.b.t. het opstellen van de jaarrekening en de audit zelf. Daarnaast wordt de bevestigingsbrief ook gebruikt om de representaties van het management en andere goed ingelichte personen op te nemen die niet geformuleerd stonden in de financiële verslagen. Belangrijk is wel dat deze geen substituut mogen zijn voor controle-informatie die een competente auditor verwacht te verkrijgen door het uitvoeren van controlewerkzaamheden. Het vastleggen van dergelijke zaken is dan ook van ondergeschikt belang."

4. Welke reacties krijgt u van klanten m.b.t. deze brief en heeft dat mogelijks een invloed op u?

“De meeste klanten zijn de bevestigingsbrief al gewoon en weten dan ook dat ze op het einde van een audit een bevestigingsbrief moeten tekenen.”

5. Zijn klanten op de hoogte van de verantwoordelijkheden die ze hebben m.b.t. de financiële verslaggeving en de audit zelf?

“In de opdrachtbrief worden de verantwoordelijken reeds meegedeeld, waardoor de klanten dan ook goed op hoogte zijn van de verantwoordelijkheden die ze hebben. Hiervoor dient de bevestigingsbrief niet.”

6. Weigeren klanten soms om deze brief te ondertekenen? En eisen ze dan om bepaalde formuleringen in deze brief te veranderen?

“Klanten weigeren nauwelijks om de bevestigingsbrief te tekenen en indien ze dit wel doen dan zal dat een invloed hebben op het auditoordeel. En de tekst zelf of de bewoordingen zullen nooit aangepast worden, wel zullen er soms aanvullingen gebeuren.”

7. Maakt u bij elke audit gebruik van de bevestigingsbrief?

“Ja, wij maken altijd gebruik van de bevestigingsbrief.”

8. Op welke manieren kan de inhoud van de bevestigingsbrief wijzigen naargelang de sector waarin de klant actief is? Of gebruikt u steeds eenzelfde brief?

“Er wordt gebruikt gemaakt van een standaardbrief, maar naargelang de sector van de klant kunnen zaken worden toegevoegd. Hierbij is het belangrijk dat de standaardbrief nooit wordt ingekort, wel is het mogelijk dat er bepaalde specifieke zaken worden toegevoegd aan de standaardbrief.”

“Zo is de bevestigingsbrief voor Belgische ondernemingen uitgebreider dan de bevestigingsbrief voor internationale ondernemingen, omdat bepaalde zaken moeten worden toegevoegd voor de Belgische regelgeving.”

9. Bent u voorstander van een bevestigingsbrief die gewijzigd mag worden of van een gedetailleerde standaardbrief die niet gewijzigd mag worden?

“Ik ben voorstander van een standaardbrief, zodat er niks vergeten kan worden. Bovendien biedt de huidige standaardbrief de mogelijkheid om aanvullingen te doen.”

10. Varieert het gebruik van deze brief naargelang de complexiteit van de bedrijfsprocessen van de klant? Neemt u bijvoorbeeld meer representaties op van het management of andere goed ingelichte personen wanneer het moeilijker is om controle-informatie te verzamelen door middel van controlewerkzaamheden?

“Nee deze varieert niet naargelang de complexiteit van de bedrijfsprocessen van de klant.”

11. Varieert het gebruik van de bevestigingsbrief naarmate u een relatie heeft opgebouwd met een bepaalde klant?

“Puur de relatie met klant mag geen invloed hebben op het gebruik van de bevestigingsbrief, daarom bestaat er ook de auditrotatie.”

12. Is de bevestigingsbrief volgens u duidelijk opgesteld? Wat zou u eraan willen veranderen indien dat mogelijk was?

“De bevestigingsbrief is duidelijk opgesteld, het is een overzichtelijk format met een duidelijke verwoording.”

13. Welke waarde hecht u aan de bevestigingsbrief?

“De bevestigingsbrief heeft toch wel een bepaalde waarde, het is een finale bewustmaking aan het einde van de audit en een laatste indekkingsmogelijkheid.”

14. Beschouwt u de bevestigingsbrief als auditbewijs? In welke mate maakt u gebruik van de informatie in de bevestigingsbrief om uw oordeel te vormen omtrent de audit?

“Een auditor mag zich niet enkel beperken tot de bevestigingsbrief. Het mag dan ook in geen geval een substituut zijn voor controle-informatie. De informatie opgenomen in de bevestigingsbrief heeft dus weinig impact op het auditoordeel.”

15. Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is, gebruikt u deze brief dan meer om auditbewijs te verzamelen? Neemt u dan met andere woorden meer representaties op van het management en andere goed ingelichte personen om zo meer auditbewijs te verzamelen?

“Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is dan zullen meer representaties worden opgenomen in de bevestigingsbrief, maar dit mag geen substituut zijn voor controle-informatie. De basis zal altijd hetzelfde blijven.”

16. Houdt dat volgens u risico's in? En worden hierdoor bepaalde taken en verantwoordelijkheden van de auditor verschoven naar het management?

“Nee, omdat de basis altijd hetzelfde moet blijven.”

“De bevestigingsbrief is het sluitstuk van een audit en wordt hoofdzakelijk gebruikt om een finale bevestiging te krijgen van bepaalde zaken, zoals de verantwoordelijkheden van het management en de raad van het bestuur, waardoor er dus geen sprake is van een verschuiving van taken of verantwoordelijkheden.”

17. Bent u op de hoogte van de ISA's en hebt u een grondige kennis van de bevestigingsbrief?

“Wat in de bevestigingsbrief staat is in feite een vertaling van de ISA's en er wordt verwezen naar ISA 580, betreffende schriftelijke bevestigingen.”

18. Welke beperkingen zijn er volgens u verbonden aan het gebruik van de bevestigingsbrief?

“Zoals reeds aangegeven mogen de representaties, van het management en andere goed ingelichte personen, opgenomen in de bevestigingsbrief geen substituut zijn voor controle-informatie.”

19. Is er volgens u ruimte voor interpretatie m.b.t. de ISA's en het gebruik van deze brief?

“Daar is zeker en vast een bepaalde ruimte voor interpretatie m.b.t. de ISA's, maar intern kunnen we bij Deloitte daarover debatteren. Ook bestaan er intern richtlijnen hieromtrent.”

20. Op welke manier bekijkt u het management als een bron van auditbewijs?

“Hierover hebben we recent nog eens een opfrissing gehad. Een auditor moet steeds een professioneel-kritische instelling aanhouden en mag nooit zomaar het management geloven op haar woord.”

21. Maakt u evaluatie omtrent de competenties en integriteit van het management indien u deze vraagt om inlichtingen tijdens een audit?

“Ja, elk jaar opnieuw worden de klanten gescreend. Hierbij wordt diep ingegaan op de integriteit en de competenties van de klant. Indien de klant niet integer is, zullen wij deze niet aanvaarden.”

Interview 3

1. Welke benaming wordt er gebruikt voor de bevestigingsbrief binnen het bedrijf?

"Representatie brief"

2. Welke functionaliteiten heeft deze brief volgens u?

"In een bevestigingsbrief staan een limitatief aantal formuleringen opgesteld waarover een auditor een schriftelijke bevestiging moet krijgen van de ISA's. Zo moet een auditor bijvoorbeeld een herbevestiging krijgen dat alle boekingen gedaan zijn conform de (Belgische) boekhoudwetgeving en dat de jaarrekening opgesteld is volgens de geldende regels. Of bijvoorbeeld een finale (her)bevestiging van het feit dat management buiten het weten om van de auditor niet op de hoogte is van een fout van materieel belang in de jaarrekening en dat het management geen kennis heeft van een overtreding op de wet van cashbetalingen."

"In de bevestigingsbrief staan dus een hele lijst van topics, waarover de auditor een herbevestiging moet krijgen op het einde van de audit. Het krijgen van die herbevestiging geeft dan ook extra conform aan de auditor, maar op zichzelf is de bevestigingsbrief onvoldoende om te dienen als auditbewijs."

"Daarnaast dient de bevestigingsbrief ook om inlichtingen, al dan niet op verzoek, formeel vast te leggen. Zo zal het management gedurende een audit bijvoorbeeld verschillende inlichtingen geven omtrent de genomen assumpties en schattingen m.b.t. provisies. Deze inlichtingen worden dan opgenomen in de bevestigingsbrief om ze formeler te maken."

"Nee, de bevestigingsbrief heeft niet tot doel om nog eens duidelijk te maken wat de verantwoordelijkheden en taken zijn van beide partijen. Hiervoor bestaat de opdrachtbrief."

3. Zou u de verschillende functionaliteiten van deze brief eens kunnen ordenen naargelang belangrijkheid?

"Zowel het verkrijgen van die schriftelijke bevestigingen als het opnemen van de representaties van het management en andere goed ingelichte personen in de bevestigingsbrief zijn belangrijk."

4. Welke reacties krijgt u van klanten m.b.t. deze brief en heeft dat mogelijks een invloed op u?

"De meeste klanten zijn goed op de hoogte van de bevestigingsbrief en verwachten deze dan ook. Klanten die voor het eerst te maken krijgen met een bevestigingsbrief zullen meer vragen stellen met betrekking tot deze brief."

5. Weigeren klanten soms om deze brief te ondertekenen? En eisen ze dan om bepaalde formuleringen in deze brief te veranderen?

"De klant heeft steeds de mogelijkheid om de bevestigingsbrief te lezen en indien nodig kan deze ook opmerkingen geven, er is dus sprake van onderling overleg. Ook mag de klant opmerkingen geven over bijkomende paragrafen die toegevoegd geworden in de

bevestigingsbrief. Wel is het belangrijk dat de auditor uiteindelijk het laatste woord heeft en dus beslist wat er wel of niet in komt te staan.”

“Indien een klant zou weigeren om de bevestigingsbrief te tekenen dan zal dat een invloed hebben op het oordeel.”

6. Maakt u bij elke audit gebruik van de bevestigingsbrief?

“Ja.”

7. Op welke manieren kan de inhoud van de bevestigingsbrief wijzigen naargelang de sector waarin de klant actief is? Of gebruikt u steeds eenzelfde brief?

“Naargelang de sector waarin de klant actief, kunnen extra paragrafen worden opgenomen in de bevestigingsbrief. Zo zal bij een productieonderneming met hoge voorraden extra zaken worden opgenomen in de bevestigingsbrief m.b.t. de voorraadwaardering, terwijl dat bij een gewoon bedrijf in de dienstensector niet relevant zou zijn.”

“Aangaande de bevestigingsbrief bestaan er eigenlijk plusminus 30 topics die opgenomen kunnen worden. Hiervan zijn er 25 van toepassing op alle bedrijven en een klein gedeelte kan toegevoegd worden naargelang het type klant of de sector waarin de klant actief is.”

8. Bent u voorstander van een bevestigingsbrief die gewijzigd mag worden of van een gedetailleerde standaardbrief die niet gewijzigd mag worden?

“Belangrijk is dat er de nodige flexibiliteit voorhanden is, indien nodig moeten paragrafen kunnen worden toegevoegd. Daarnaast moet er ook een bepaalde houvast zijn, zodat er geen fouten worden gemaakt. Dit is allemaal aanwezig in de huidige template die aangereikt wordt door het instituut, dus ik zou het zo behouden.”

9. Varieert het gebruik van deze brief naargelang de complexiteit van de bedrijfsprocessen van de klant?

“De complexiteit van de bedrijfsprocessen van een klant is niet direct een reden om de bevestigingsbrief anders te gaan gebruiken of om meer representaties van het management op te nemen. Zo kan een klant met complexe bedrijfsprocessen zijn zaken goed op orde hebben en gestructureerd tewerk gaan, dan is het niet nodig om meer representaties op te nemen of om de bevestigingsbrief anders te gaan gebruiken.”

“Ongeacht van de complexiteit is het belangrijk dat een auditor steeds het audit technische moet begrijpen. En indien een klant niet gestructureerd tewerk gaat dan zal een auditor eerder specifieke zaken opnemen, zoals assumpties betreffende provisies in plaats van algemene bepalingen over het systeem. Zo zullen er bijvoorbeeld geen paragrafen worden toegevoegd aan de bevestigingsbrief aangaande het algemeen IT-kader van een bedrijf.”

10. Is de bevestigingsbrief volgens u duidelijk opgesteld? Wat zou u eraan willen veranderen indien dat mogelijk was?

“De standaardbrief die aangereikt wordt door het instituut is duidelijk en overzichtelijk.”

11. Welke waarde hecht u aan de bevestigingsbrief?

“Een bevestigingsbrief is een belangrijk interndocument en een auditor kan er in bepaalde mate op terugvallen, maar niet enkel en alleen omdat deze een bevestigingsbrief zou hebben. Het auditdossier is altijd primair, want indien er kwaliteitscontrole zou zijn of nazicht van het IBR dan kan een auditor zich niet indekken met enkel een bevestigingsbrief. Juridisch gezien kan een auditor ook niet terugvallen op een bevestigingsbrief alleen. Het is een bijkomstig document dat extra comfort kan geven aan een auditor.”

“Ook voor het formeel vastleggen van inlichtingen die gegeven zijn gedurende een audit is een bevestigingsbrief van belang. Dus een bevestigingsbrief heeft zeker een bepaalde waarde.”

12. Beschouwt u deze brief als auditbewijs? In welke mate maakt u gebruik van de informatie in de bevestigingsbrief om uw oordeel te vormen omtrent de audit?

“Nee ik beschouw de bevestigingsbrief niet als auditbewijs, het is een bijkomend en relevant document dat voor extra bevestigingen zorgt op het einde van een audit, maar ook niet meer dan dat. De werkpapieren en het auditdossier moeten steeds centraal staan.”

“Zo is het niet voldoende om enkel de representatie van het management aangaande de assumpties en schattingen van provisies formeel vast te leggen in de bevestigingsbrief. Een auditor zal steeds bepaalde zaken moeten auditeren en nagaan of de representaties al dan niet kloppen. Een auditor zal dus steeds verder opzoek moeten gaan naar informatie aangaande die assumpties en schattingen.”

“In de bevestigingsbrief mag ook niet iets nieuws staan, met behulp van de bevestigingsbrief worden louter formeler bevestigingen bekomen van bepaalde zaken.”

13. Kunt u wat voorbeelden geven van representaties die u opneemt in een bevestigingsbrief?

“In een bevestigingsbrief worden gewoonlijk assumpties en schattingen opgenomen aangaande de post provisies, omdat hieromtrent vaak onzekerheden bestaan.”

“Daarnaast worden ook zaken toegevoegd aangaande de voorraadwaardering. Of de waardering van de voorraad de economische realiteit vertegenwoordigt.”

“Ook worden paragrafen toegevoegd die handelen over de *fair value* van bepaalde activa.”

“Zo worden ook plannen en intenties formeel vastgelegd in de bevestigingsbrief indien deze niet vermeld staan in de financiële verslagen.”

“Inlichtingen aangaande herstructureringsplannen worden ook opgenomen in de bevestigingsbrief indien deze nog niet concreet genoeg zijn.”

“Vooral van de assumpties en de schattingen die gemaakt zijn door het management worden extra bevestigingen gevraagd in de bevestigingsbrief. Dit kan heel divers zijn, zoals m.b.t. de sociale schulden of herstructureringsplannen.”

14. Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is, gebruikt u deze brief dan meer om auditbewijs te verzamelen? Neemt u dan met andere woorden meer representaties op van het management en andere goed ingelichte personen om zo meer auditbewijs te bekomen?

“Indien de auditor bepaalde zaken geauditeerd heeft en er veel assumpties en beoordelingen mee gemoeid zijn, dan zal een auditor inderdaad meer representaties van het management en andere goed ingelichte personen opnemen in de bevestigingsbrief.”

15. Houdt dat volgens u risico's in? En worden hierdoor bepaalde taken en verantwoordelijkheden van de auditor verschoven naar het management?

“Dat houdt zeker en vast risico's in. Een auditor zal dan ook steeds opzoek moeten gaan naar informatie die de representaties kan bevestigen en/of tegenspreken. Zo zal een auditor moeten nagaan of de assumpties wel redelijk zijn en of ze wel logisch zijn opgebouwd. Het formeel vastleggen van representaties alleen is dus zeker en vast niet voldoende.”

“Ook al is die bevestigingsbrief afgetekend en geeft het de auditor meer comfort, dit mag niet betekenen dat bepaalde taken of verantwoordelijkheden verschuiven naar het management.”

16. Worden ook representaties opgenomen in de bevestigingsbrief die gerelateerd zijn aan zaken van materieel belang? Indien ja, welke waarde hangt u dan hieraan?

“Ja, bijvoorbeeld zaken met betrekking tot de voorraadwaardering.”

“Ook al worden dergelijke zaken opgenomen in de bevestigingsbrief, de normale controlewerkzaamheden zullen nog steeds moeten gebeuren en dus zorgen dergelijke representaties voor bijkomende ondersteuning en onderbouwing.”

17. Gebruikt u de bevestigingsbrief om formele bevestigingen te krijgen van controle-informatie die u reeds verzameld heeft tijdens een audit?

“Ja, hierdoor kan een auditor een extra conform verkrijgen.”

18. Gebruikt u de bevestigingsbrief ook om inlichtingen formeel vast te leggen die al dan niet gedaan zijn op verzoek tijdens een audit?

“Ja, verschillende inlichtingen die gegeven zijn gedurende een audit worden formeel bevestigd in de bevestigingsbrief. Dergelijke zaken zullen veeleer betrekking hebben op de assumpties en schattingen die gemaakt zijn door het management, maar die niet expliciet geformuleerd staan in de financiële verslagen.”

19. Wat is bepalend voor het al dan niet opnemen van een representatie van het management of andere goed ingelichte personen in de bevestigingsbrief?

“De impact van een representatie op de jaarrekening en of deze betrekking heeft op zaken van materieel belang. Naarmate de impact op de jaarrekening groter is en de representatie gerelateerd is aan zaken van materieel belang, zal deze sneller formeel worden opgenomen in de bevestigingsbrief. Dergelijke representaties worden dan bijkomstig opgenomen in de bevestigingsbrief naast de standaard zaken.”

20. Bent u op de hoogte van de ISA's en hebt u een grondige kennis over de bevestigingsbrief?

“Ja, binnen Deloitte bestaat er een leerprogramma, zodat we ons steeds kunnen bijscholen.”

21. Waarvoor mag volgens u de bevestigingsbrief niet gebruikt worden?

“De bevestigingsbrief mag niet dienen als enig auditbewijs, het is een aanvullend document dat op zichzelf niet genoeg waarde heeft om te dienen als auditbewijs. Het mag met andere woorden geen substituut zijn voor controle-informatie.”

22. Is dat duidelijk voor u en wordt dat goed aangegeven voor de auditors?

“Ja, de ISA’s omschrijven het ook zo.”

23. Is er volgens u ruimte voor interpretatie m.b.t. de ISA’s en het gebruik van deze brief?

“Ja, daarom bestaat er binnen Deloitte een kader met richtlijnen waarbinnen de werkzaamheden moeten verlopen. Zo wordt er duidelijk aangegeven wat er allemaal moet staan in de bevestigingsbrief en hoe auditors hier mee moeten werken.”

24. Op welke manier bekijkt u het management als een bron van auditbewijs?

“Kritisch, steeds opzoek gaan naar informatie die de representaties van het management al dan niet kan tegenspreken.”

25. Maakt u evaluaties omtrent de competenties en integriteit van het management indien u deze vraag om inlichtingen tijdens een audit?

“Een klant zal altijd op voorhand gescreend worden.”

“Gedurende een audit leert een auditor zijn klant beter kennen. Indien deze dan merkt dat de klant niet echt op de hoogte is van de zaken dan zal de auditor kritischer worden.”

26. Wie tekent de bevestigingsbrief?

“Dat hangt af van de structuur van de onderneming en het aantal niveaus. Meestal zal een lid van de raad van bestuur tekenen en iemand van het management, zoals de CFO of hoofdcontroller.”

Interview 4

1. Waarvoor gebruikt u de bevestigingsbrief?

“Het is een verplichting. Bij elk auditverslag moet er een bevestigingsbrief zijn. Ook moet er een bevestigingsbrief aanwezig zijn bij bepaalde éénmalige transacties zoals bijvoorbeeld een inbreng in natura of bij een wijziging van het doel van de betreffende onderneming.”

“Als afsluiting van de audit moeten wij schriftelijke bevestigingen krijgen van het management, zodat we onze opinie kunnen formuleren omtrent de audit.”

“We moeten schriftelijke bevestigingen krijgen omtrent een aantal standaard bepalingen. Zo moeten we bijvoorbeeld een schriftelijke bevestiging krijgen van het management omtrent de volledigheid van de verstrekte informatie aan de auditor of een bevestiging omtrent het feit dat het management niet op de hoogte is van enige fraude in het bedrijf.”

“Ook zal het management een bevestiging moeten geven omtrent de afwezigheid van plannen of indicaties die een gevaar kunnen zijn voor de continuïteit.”

“De bevestigingsbrief is eigenlijk in het leven geroepen om auditors finaal nog een beetje in te dekken. Door middel van de bevestigingsbrief kunnen we finaal nog eens expliciet een schriftelijke bevestiging krijgen van bepaalde zaken.”

“Met behulp van de bevestigingsbrief kunnen wij expliciet bevestigingen krijgen van bepaalde zaken die essentieel zijn voor een audit en het oordeel.”

“De bevestigingsbrief is eigenlijk ontstaan naar aanleiding van de schandalen in de jaren 2000. Daarvoor was de bevestigingsbrief minder gangbaar.”

“Wij vertrekken steeds vanuit een bepaalde standaard template die alle noodzakelijke paragrafen bevat. Indien nodig kunnen hieruit bepaalde paragrafen geschrapt worden.”

“Naast de noodzakelijke zaken, worden ook meestal aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief. Zo zullen wij bijvoorbeeld voor een bepaalde provisie een bevestiging vragen aan de klant in de bevestigingsbrief. Meer specifiek, indien een klant een provisie aanlegt voor een bepaald risico dat een duur heeft van 3 weken. Die 3 weken is een inschatting van het management dus wij zullen steeds die beweringen op de proef moeten stellen en opzoek moeten gaan naar bijkomstige informatie. Als wij uiteindelijk voldoende comfort hebben met de bewering van het management dan zullen wij nog eens extra een bevestiging vragen in bevestigingsbrief betreffende de genomen assumpties of beargumentering. Een auditor kan zich immers nooit verstoppen achter de bevestigingsbrief alleen.”

“Voor schattingen die gemaakt worden door het management worden dus aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief. Wel staat het auditwerk steeds voorop en in aanvulling hierop kunnen bevestigingen worden gevraagd aan het management. De bevestigingsbrief mag dan ook geen vervanging zijn van het auditwerk.”

“Ook voor herstructurerings van het personeel worden bijvoorbeeld aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief. Ook hier is weer een bepaalde professionele beoordeling aanwezig. Daarom zullen bevestigingen worden gevraagd aan het management m.b.t. de provisie voor personeelsherstructurerings. Hieromtrent zal dan worden opgenomen in de

bevestigingsbrief dat het management de provisie naar best vermogen heeft ingeschat op basis van de informatie waarover ze beschikken.”

“Ook voor groepstransacties, *intercompanytransacties* worden aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief. Voor dergelijke transacties bestaan immers niet altijd contracten. Daarom laten we dan een bevestiging opnemen in de bevestigingsbrief waarin het management bevestigt dat de nodige documentatie bestaat voor die *intercompanytransacties* en dat de prijszetting voor die transacties marktconform is. Ook hier zullen weer eerst bepaalde auditwerkzaamheden worden uitgevoerd en indien hier geen formeel contract voor bestaat, dan wordt een schriftelijke bevestiging gevraagd aan het management.” “Wij bevestigingen hierbij dat er voldoende documentatie bestaat om die *intercompanytransacties* te kenmerken.”

“Dus enerzijds moeten een aantal paragrafen verplicht opgenomen worden in de bevestigingsbrief en anderzijds kunnen wij steeds aanvullende bepalingen opnemen indien nodig.”

“De niet-gecorrigeerde afwijkingen worden ook opgenomen in de bijlage en moeten ondertekend worden.”

2. Kunt u deze eens ordenen naargelang belang?

“Zowel de verplichte paragrafen als de aanvullende bepalingen zijn belangrijk, want die formele paragrafen moeten er gewoon instaan en die aanvullende bepalingen zijn belangrijk voor de audit. Indien de aanvullende bepalingen niet belangrijk zijn, zouden ze ook niet opgenomen worden in de bevestigingsbrief.”

“Wel is er enige marge voor onderhandelingen m.b.t. de aanvullende bepalingen, terwijl dat bij die standaard bepalingen niet is.”

“Indien je omtrent die aanvullende bepalingen zware discussies hebt met de klant en je komt er samen niet uit, dan heeft dat een invloed op het oordeel omtrent de audit. Dus zowel de standaard formuleringen als de aanvullende bepalingen zijn beide belangrijk.”

3. Hebben klanten een bepaalde inspraak met betrekking tot de bevestigingsbrief?

“Gedurende een audit worden de zaken aangehaald die waarschijnlijk opgenomen worden in de bevestigingsbrief en op het einde van een audit sturen wij die brief naar de klant. De klant kan vervolgens opmerkingen geven betreffende de bevestigingsbrief, maar de auditor zal steeds het laatste woord hebben.”

“In praktijk zijn er weinig discussies omtrent de bevestigingsbrief met klant. De brief wordt dan ook vaak snel getekend door de klant.”

“De klant heeft dus een bepaalde inspraak m.b.t. de aanvullende bepalingen.”

4. Op welke manieren kan de inhoud van de bevestigingsbrief wijzigen naargelang de sector waarin de klant actief is of het type klant?

“Niet naargelang de sector waarin de klant actief is, want binnenin een bepaalde sector bestaan veel verschillende klanten.”

“Wij vertrekken steeds vanuit een standaard template en zullen dan vervolgens op individuele basis aanvullende bepalingen opnemen en bepaalde paragrafen schrappen, indien die niet van toepassing zijn.”

“Indien een klant plannen heeft om personeel af te danken, zullen voor die klant aanvullende bepalingen worden opgenomen in de bevestigingsbrief omtrent de geschatte provisies. Zo zullen ze moeten bevestigen dat ze de provisies naar best vermogen hebben ingeschat en dat de provisies accuraat zijn.”

“Voor een klant met verbonden ondernemingen, wordt bijvoorbeeld dan een bevestiging gevraagd omtrent het feit dat de onderlinge afspraken marktconform zijn. Dit verwijst naar het *Arm's Length-beginsel*. We moeten dus een bevestiging krijgen dat de onderlinge prijzen zakelijk zijn en marktconform.”

“Voor een klant met een negatief eigen vermogen, een klant die onder de alarmbel procedure valt, (art. 633), of een klant waar aanwijzingen zijn voor problemen met de continuïteit worden aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief met betrekking tot de continuïteit. Zo vragen wij dan een bevestiging aan het management dat er geen problemen zijn of voortvloeien uit de cashplanning voor de continuïteit. Ook hier zullen eerst andere auditwerkzaamheden worden uitgevoerd en in aanvulling hierop worden bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief.”

“Voor klanten die hun financiering halen bij een bank worden bevestigingen gevraagd omtrent de convenanten. Zo zal om een bevestiging worden gevraagd dat de convenanten bepaald zullen worden. Vaak is dat een solvabiliteit van 30%. Het management zal dan moeten bevestigen in de brief dat ze in het huidig boekjaar een solvabiliteit van 30% zullen realiseren en dat er geen problemen zullen ontstaan voor het bepalen van die convenant in de toekomst. Ook hier is die bevestiging weer een aanvulling op de andere auditwerkzaamheden.”

“Voor een klant met verbonden ondernemingen”.

“Indien bij een klant in België geen documentatie te vinden is omtrent een verbonden onderneming in het buitenland, dan zullen wij in aanvulling een bevestiging vragen van het management dat die documentatie wel aanwezig is op de hoofdzetel.”

“Belangrijk dergelijke bevestigingen een audit niet kunnen vervangen.”

“Voor klanten met belangrijke, lang uitstaande, vorderingen met een bepaald risico op niet-betaling worden ook aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief.”

“Indien we bij een klant op de vervaldagenbalans zien dat er een vordering is die al 120 dagen vervallen is en waarbij het management aangeeft dat het wel in orde komt, vragen wij een schriftelijke bevestiging. Eerst zullen we een confirmatiebrief sturen, vervolgens zullen we nagaan bij advocaat of er geen disputen zijn. Wat later zullen we nagaan of de klant inmiddels al betaald heeft en indien het management dan nog steeds van mening is dat die klant zal betalen, vragen we hieromtrent een bevestiging. Dan zal het management

schriftelijk moeten bevestigen in de brief dat klant x weliswaar 120 dagen vervallen is, maar dat ze geen indicatie hebben dat die klant niet zal betalen.”

“Er bestaan geen richtlijnen voor de aanvullende bepalingen in de bevestigingsbrief. Een aantal standaard bepalingen moeten verplicht opgenomen worden en afhankelijk van het dossier worden de nodige aanvullende bepalingen opgenomen.”

5. Welke waarde hecht u persoonlijk aan de bevestigingsbrief?

“Ik vind de bevestigingsbrief belangrijk, het is een weerspiegeling van de vertrouwensband met de klant.”

“Ook voor reviews in de bevestigingsbrief belangrijk. Zowel bij controles van de FSMA als bij interne controles wordt er altijd gekeken naar de bevestigingsbrief. Wij hebben een probleem indien bepaalde zaken niet opgenomen zijn, de brief foutief is gedateerd of niet de juiste mensen hebben getekend.”

“Het is immers een deel van de audit.”

“Gedurende een audit worden vele dingen gezegd en eventueel opgenomen in het auditdossier, maar die worden niet ondertekend door het management. De bevestigingsbrief is daarom een goed middel om schriftelijke bevestigingen te krijgen.”

“We kunnen niet terugvallen op de bevestigingsbrief alleen, maar de brief heeft toch een bepaalde waarde.”

6. Naarmate u over meer ervaring beschikt, neemt u dan meer zaken op in de bevestigingsbrief?

“Ja. Naarmate je over meer ervaring beschikt, heb je ook meer gevoeligheden ontwikkeld voor potentiële risico's. Hierdoor neem je meer zaken op in de bevestigingsbrief om nog eens een extra bevestiging te krijgen van het management omtrent bepaalde zaken. Door de ervaring heb je ook een beter zicht op de zaken die je best nog eens extra moet bevestigen.”

“De eerste jaren dat ik in contact kwam met de bevestigingsbrief gebruikte ik vooral de standaard template en nam ik niet veel aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief.”

“Naarmate ik over meer ervaring beschikte, begon ik de bevestigingsbrief meer af te stemmen op de klant.”

7. Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is omtrent een bepaalde post van de jaarrekening, neemt u dan hieromtrent meer beweringen op in de bevestigingsbrief?

“Voor bepaalde posten zoals bijvoorbeeld voorzieningen, moet het management bepaalde schattingen doen. Daar is dan ook altijd een professionele beoordeling van toepassing. Omdat je m.b.t. dergelijke posten altijd een bepaalde onzekerheid zult hebben en dus minder auditbewijs, neem je hieromtrent een aanvullende bepaling op in de bevestigingsbrief. Dus indien er minder objectief auditbewijs voorhanden is m.b.t. een bepaalde post zal je meer aanvullende bepalingen opnemen voor die post, maar dat mag nooit de audit vervangen.”

8. Gebruikt u de bevestigingsbrief vooral om schriftelijke bevestigingen te bekomen van auditbewijs die reeds verzameld is of om informatie op te nemen die niet te vinden is in de notulen van de financiële verslagen?

"Al de bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief moeten reeds aan bod zijn gekomen gedurende de audit, het is steeds een aanvulling op de auditwerkzaamheden."

"In de bevestigingsbrief komen geen nieuwe dingen."

"Voor beide zaken."

9. Wat is bepalend voor het al dan niet opnemen van beweringen van het management in de bevestigingsbrief?

"Vooral de assumpties, genomen door het management, zijn erg belangrijk. Indien je als auditor bepaalde assumpties niet goed kan plaatsen of benchmarken dan neem je aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief."

"Bijvoorbeeld de provisie voor het personeelsverloop. De klant maakt een algemene voorziening voor het personeelsverloop en gaat er van uit dat gemiddeld 5% van het personeel een andere job zal zoeken nadat ze 40 jaar zijn. Een dergelijke assumptie is moeilijker te plaatsen, waardoor je naast de controlewerkzaamheden een aanvullende bepaling zult opnemen in de bevestigingsbrief."

10. Op welke manier bekijkt u het management als een bron van auditbewijs?

"Het is een belangrijk bron van aanvullend auditbewijs, naast de auditwerkzaamheden."

"Het management heeft vaak een andere kijk op de zaken dan bijvoorbeeld financiële personen. Om bepaalde informatie op de proef te stellen, is het management dus belangrijk."

11. Indien u langer eenzelfde klant auditeert, neemt u dan meer of minder aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief?

"Je vertrekt in principe steeds vanuit de standaard template en zult ook de bevestigingsbrief van vorig jaar bekijken."

"Naarmate je langer voor eenzelfde klant werkt, ken je de klant beter en kun je ook beter inspelen op de risico's. Hierdoor weet je na verloop van tijd beter welke zaken je nog eens extra moet bevestigen in de bevestigingsbrief."

"Ook moet je steeds nagaan of de omstandigheden en risico's niet zijn veranderd."

"Zo kan het zijn dat het bedrijf wel hetzelfde is gebleven, maar dat er door personeelwijzigingen meer of minder bevestigingen moeten worden gevraagd."

12. Worden er evaluaties gemaakt van het management gedurende een audit? Evaluaties met betrekking tot de competenties of integriteit?

"Voor wij een klantendossier aanvaarden of indien er een nieuwe bestuurder intreedt die we niet kennen, moeten we steeds een conflictcheck doen. Een departement zal dan nagaan of ze niet betrokken zijn geweest in een fraudezaak of iets dergelijks. Bij een negatieve check, mogen we die klant niet aanvaarden."

“Indien je gedurende een audit merkt dat een klant niet constructief is en erg defensief, zullen we automatisch kritischer zijn en ook meer doorvragen. Dan zal er ook meer nadruk worden gelegd op de details en zullen we meer bevestigingen vragen aan het management.”

13. Wie tekent de bevestigingsbrief?

“Zowel de contactpersoon, de persoon waarmee we veel gesproken hebben, als een bestuurder.”

“De contactpersoon kan zowel CFO zijn als de hoofdboekhouder.”

Belangrijk.

“De datum waarop de klant de bevestigingsbrief tekent is ook heel erg belangrijk. In het beste geval tekent de klant de brief op het moment dat wij het commissarisverslag tekenen.”

Praktijk.

“Bijvoorbeeld → jaarrekening afsluiten op 31/12/2017

Op 1/04/2018 stelt RvB de jaarrekening vast en op 1 mei zal de AV de jaarrekening al dan niet goedkeuren. Zowel het commissarisverslag als de bevestigingsbrief moeten 15 dagen voor de AV getekend zijn. De bevestigingsbrief mag nooit gedateerd zijn na de AV.”

“Als auditor ben je gehouden om ook de periode na de afsluiting van het boekjaar na te gaan, de bevestigingsbrief dus niet te vroeg aftekenen.”

Interview 5 – Klein Bedrijfsrevisorenkantoor X

1. Waarvoor gebruikt u de bevestigingsbrief?

“De bevestigingsbrief moet aan de revisor een bijkomende garantie bieden omtrent het feit dat de klant zijn verantwoordelijkheden erkent en dat de klant alle beschikbare informatie heeft verstrekt aan de auditor.”

“De bevestigingsbrief moet mij extra comfort geven omtrent het feit dat er niks achter gehouden is door de klant.”

“Het verkrijgen van de standaard bepalingen die verplicht zijn volgens de ISA’s.”

“Wij nemen naast de standaard bepalingen geen aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief.”

“Ook niet-gecorrigeerde afwijkingen worden opgenomen in de bijlage van de bevestigingsbrief.”

“Kleine revisorenkantoren nemen gewoon de standaardbrieven die aangereikt worden door het instituut. Wij voegen niks toe aan de standaard template, maar wij schrappen ook niks.”

“Voor multinationals en zeer grote bedrijven zullen wel aanvullende bepalingen worden opgenomen in de bevestigingsbrief.”

“Bij KMO’s gaat men redelijk snel over de bevestigingsbrief.”

2. Hebben klanten een bepaalde inspraak met betrekking tot de bevestigingsbrief?

“Nee, Belgische bedrijfsleiders van KMO’s tekenen de bevestigingsbrief gewoon af zonder deze grondig na te lezen. Op aandringen van de boekhouder tekenen ze de bevestigingsbrief.”

“In het begin hadden we wat moeilijkheden met betrekking tot de bevestigingsbrief, maar nu zijn de meeste ervan op de hoogte.”

3. Bent u voorstander van een flexibele bevestigingsbrief of een gedetailleerde standaardbrief?

“In de huidige standaardbrief staat enorm veel. Al het nodige wordt gedekt en de zaken van belang staan er in.”

“Het voordeel van standaardbrieven is dat men niks kan vergeten.”

4. Beschouwd u de bevestigingsbrief als auditbewijs?

“Absoluut, doordat de klant de bevestigingsbrief tekent, krijgen wij nog meer vertrouwen in de klant. Juridisch gezien heeft de bevestigingsbrief wel maar een beperkte waarde dus het is het soort aanvulling op de auditwerkzaamheden.”

Belangrijk.

“Bedrijfsleiders zouden beter geïnformeerd moeten worden omtrent de bevestigingsbrief.”

Interview 6 – Klein Bedrijfsrevisorenkantoor Y

1. Waarvoor gebruikt u de bevestigingsbrief?

“Met behulp van de bevestigingsbrief verkrijgen wij schriftelijke bevestigingen van de klant omtrent de standaard bepalingen. Schriftelijke bevestigingen die verplicht zijn volgens de normen.”

“Ook niet-gecorrigeerde afwijkingen worden opgenomen in de bevestigingsbrief.”

“Wij nemen geen aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief. Voor aanvullende bepalingen gebruiken wij eerder afzonderlijke bevestigingsbrieven. Zo zullen wij voor een mogelijke schade claim afgaan op de schriftelijke bevestiging van een externe advocaat.”

2. Hebben klanten een bepaalde inspraak met betrekking tot de bevestigingsbrief?

“Nee, wij werken met standaardbrieven die aangereikt worden door het instituut en die standaardbrief moeten ze aftekenen.”

3. Op welke manieren kan de inhoud van de bevestigingsbrief wijzigen naargelang de sector waarin de klant actief is of het type klant?

“Van overheidsbedrijven moeten wij schriftelijke bevestigingen krijgen in verband met de begroting. Dus van dergelijke klanten moeten wij andere schriftelijke bevestigingen krijgen.”

“Een bevestiging dat ze geen overtredingen hebben begaan m.b.t. de begroting zonder een goedkeuring.”

“Wij schrappen of voegen nooit iets toe aan de standaardbrieven die aangereikt worden door het instituut.”

4. Welke waarde hecht u persoonlijk aan de bevestigingsbrief?

“De bevestigingsbrief is toch wel belangrijk. De schriftelijke bevestigingen geven extra vertrouwen aan de revisor.”

5. Beschouwd u de bevestigingsbrief als auditbewijs?

“De bevestigingsbrief maakt deel uit van de audit. Indien je bepaalde schriftelijke bevestigingen niet hebt verkregen dan heb je ook niet voldoende zekerheid omtrent bepaalde zaken.”

“Het is een aanvulling op auditbewijs dat je reeds verzameld hebt.”

Interview 7 – Klein Bedrijfsrevisorenkantoor Z

1. Waarvoor gebruikt u de bevestigingsbrief?

“Volgens de ISA’s zijn we verplicht om schriftelijke bevestigingen te bekomen van de klant betreffende een aantal standaardbepalingen.”

“De bevestigingsbrief maakt deel uit van de controlewerkzaamheden. De formele bepalingen, opgenomen in de bevestigingsbrief, zijn standaard en maken integraal deel uit van onze controle.”

“Daarnaast gebruiken we de bevestigingsbrief ook om de inlichtingen van het management formeel vast te leggen. Inlichtingen die moeilijk op een andere wijze geverifieerd kunnen worden. Omtrent bepaalde beweringen van het management vragen we dus een bevestiging in de bevestigingsbrief. Dergelijke beweringen kunnen zeer divers zijn zoals bijvoorbeeld lopende schadeclaims.”

“Bijvoorbeeld, het management geeft aan dat de kans op veroordeling erg klein is om een aantal redenen. Naast de controlewerkzaamheden zullen we een schriftelijke bevestiging vragen aan het management betreffende hun beargumentering. De informatie van het management kan ons additionele informatie geven naast de informatie van de advocaat.”

“Met behulp van de bevestigingsbrief kunnen wij ons nog eens extra indekken. Daarnaast is de bevestigingsbrief ook een soort bewustmaking naar de klant toe. Een bewustmaking omtrent hun verantwoordelijkheden. Bovendien kunnen ze ons door de bevestigingsbrief niet meer te pas en te onpas inlichtingen geven over bepaalde zaken.”

“Ook niet-gecorrigeerde afwijkingen worden opgenomen in de bevestigingsbrief.”

2. Kunt u deze eens ordenen naargelang belang?

“Het eerste gedeelte van de bevestigingsbrief, de verplicht op te nemen formele bepalingen zijn de eerste jaren van de bevestigingsbrief het belangrijkste geweest. Omdat het een soort bewustmaking was naar de klant toe. Een bewustmaking omtrent hun verplichtingen.”

“Tegenwoordig zijn de personen met een bestuurdersmandaat zich bewust van de verantwoordelijkheden die ze dragen, klanten zijn nu dan ook meer vertrouwd met de bevestigingsbrief.”

3. Hebben klanten een bepaalde inspraak met betrekking tot de bevestigingsbrief?

“In het formele, standaard gedeelte hebben ze geen inspraak.”

“Betreffende die aanvullende bepalingen, doet het management voorstellen en op zich maakt de formulering zelf niet uit zolang het maar de juiste lading dekt.”

“Dus de klant moet voorstellen doen omtrent die aanvullende bepalingen, maar wij hebben het laatste woord.”

“Indien het management niet akkoord gaat dan wordt het beschouwd als een beperking van de audit.”

4. Op welke manieren kan de inhoud van de bevestigingsbrief wijzigen naargelang de sector waarin de klant actief is of het type klant?

"Je kan niet een bevestigingsbrief opmaken specifiek voor een bepaald type klant of sector. Je vertrekt steeds vanuit een standaardbrief en werkt vervolgens naar een individueel niveau toe."

"Voor een bepaald type klant komen wel vaak dezelfde aanvullende bepalingen terug. Zo zullen we bijvoorbeeld voor garagehouders steeds een bijkomende bevestigingen vragen omtrent de kastransacties."

5. Welke waarde hecht u persoonlijk aan de bevestigingsbrief?

"Redelijk veel."

"Als een klant bepaalde zaken niet wenst te tekenen in de bevestigingsbrief, waarom zouden wij als commissaris dan comfort geven omtrent de boekhouding en de jaarrekening naar de buitenwereld toe."

"De bevestigingsbrief geeft een soort van vertrouwen aan de commissaris."

"Door het bestaan van de bevestigingsbrief communiceert het management nu veel sneller naar de commissaris toe. Waar ze vroeger nog wel eens durfden te zwijgen, is dat nu niet meer aan de orde."

6. Neemt u nu meer zaken op in de bevestigingsbrief dan in vergelijking met vroeger?

"Ja. Enerzijds omdat er tegenwoordig veel meer transparantie is, er wordt met andere woorden meer gecommuniceerd waardoor je automatisch meer aanvullende bevestigingen vraagt aan het management. En anderzijds groeit de aansprakelijkheid die je draagt ook elk jaar, waardoor je meer bezig bent met de mogelijke risico's. Hierdoor neem je meer aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief."

7. Beschouwd u de bevestigingsbrief als auditbewijs?

"Ja, indien het management bepaalde zaken niet wilt bevestigen dan is dat een beperking van de audit. Als de klant weigert te bevestigen dat ze geen weet hebben van fraude dan beschouw ik dat als een zware beperking van de audit. In die zin mag de bevestigingsbrief zeker beschouwd worden als auditbewijs."

8. Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is omtrent een bepaalde post van de jaarrekening, neemt u dan hieromtrent meer inlichtingen op in de bevestigingsbrief?

"De post *werken in uitvoering* voor bouwondernemingen is bijvoorbeeld moeilijker te controleren. Een post waar het principe van *percentage of completion* van toepassing is en de stand der werken een invloed heeft op het resultaat van het bedrijf in kwestie. Als auditor probeer je dan enerzijds informatie te krijgen uit de boekhouding, maar anderzijds ben je ook heel afhankelijk van de informatie die je krijgt van het management. Indien er vervolgens een verschil bestaat in de vermoedens die je hebt op basis van de boekhoudkundige verwerkingen en de informatie van het management dan vraag je

hieromtrent een schriftelijke bevestiging in de bevestigingsbrief ter aanvulling. Dus voor een post waar je minder objectief auditbewijs over kunt, zal je meer schriftelijke bevestigingen vragen in de bevestigingsbrief.”

9. Kunt u nog wat specifieke voorbeelden geven van aanvullende bepalingen die opgenomen worden in de bevestigingsbrief?

“Bijvoorbeeld waarborgen en garanties die worden toegekend.” “Een moeder die in het kader van de financiering een garantie stelt voor haar dochter. Normaal gezien kun je via een bankbevestiging van de dochteronderneming weten of er al dan niet een borgstelling is gebeurd, maar wij hebben niet altijd dergelijke informatie beschikbaar van de dochteronderneming en we kunnen moeilijk alle banken aanschrijven met de vraag of de moeder zich borg heeft gesteld ten opzichte van de dochter. Indien wij dergelijke informatie niet dan vragen wij een schriftelijke bevestiging in de bevestigingsbrief ter aanvulling.”

10. Houdt dat volgens u risico's in?

“Ja, daarom zal je ook steeds de beweringen van het management op de proef moeten stellen.”

“Wij kunnen ons immers niet verstoppen achter de bevestigingsbrief alleen.”

11. Gebruikt u de bevestigingsbrief vooral om schriftelijke bevestigingen te bekomen van auditbewijs die reeds verzameld is of om informatie op te nemen die niet te vinden is in de notulen van de financiële verslagen?

“Beide even veel.”

12. Worden evaluaties gemaakt van het management gedurende een audit? Evaluaties met betrekking tot de competenties of integriteit?

“Indien je merkt dat het management minder integer is dan zal je automatisch kritischer zijn en ook sneller schriftelijke bevestigingen vragen aan het management omtrent bepaalde zaken.”

13. Wat is bepalend voor het al dan niet opnemen van representaties van het management in de bevestigingsbrief?

“Telkens een professionele beoordeling.”

Belangrijk.

“In bevestigingsbrieven betreffende bijzondere opdrachten worden veel meer aanvullende bepalingen opgenomen dan in de bevestigingsbrieven voor commissarisverslagen.”

Interview 8

1. Waarvoor gebruikt u de bevestigingsbrief?

"Voor het verkrijgen van de schriftelijke bevestigingen die verplicht verkregen moeten worden volgens de ISA's."

"Het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen betreffende controles van de BTW of de vennootschapsbelasting."

"Verkrijgen van schriftelijke bevestigingen omtrent de niet-gecorrigeerde afwijkingen."

"Alsook bevestigingen omtrent plannen met betrekking tot buiten gebruikstelling van bepaalde activa."

"Bevestiging krijgen dat er voorzieningen zijn aangelegd voor eventuele *onerous contracts*."

"Schriftelijke bevestiging omtrent het jaarverslag."

"Het verkrijgen van dergelijke bevestigingen is belangrijk voor de vertrouwensrelatie met de klant."

"Verkrijgen van schriftelijke bevestigingen omtrent de opzet van het systeem van interne controles."

"Indien wij de verplichte schriftelijke bevestigingen niet krijgen van de klant dan valt de gehele audit in elkaar."

2. Kunt u deze functionaliteiten eens ordenen naargelang belang?

"Belangrijkste is het verkrijgen van de standaard bepalingen. Daar staat of valt immers de audit mee."

"Indien we geen schriftelijke bevestiging krijgen omtrent de standaard bepalingen dan kunnen we geen vertrouwen meer hebben in de klant."

3. Hebben klant een bepaalde inspraak met betrekking tot bevestigingsbrief?

"Bij aanvullende bepalingen moeten klanten steeds een voorstel doen, zij moeten immers een bevestiging geven aan ons. Vervolgens zullen wij controleren of de bevestiging de juiste lading dekt."

"Omtrent de standaard bepalingen hebben ze geen inspraak."

4. Op welke manieren kan de inhoud van de bevestigingsbrief wijzigen naargelang de sector waarin de klant actief is of het type klant?

"Wij vertrekken steeds vanuit een standaard template, maar voor bepaalde sectoren komen meestal een aantal aanvullende bepalingen steeds terug in de bevestigingsbrief. Zo zal voor de retailsector steeds aanvullende bepalingen worden opgenomen met betrekking tot de assumpties die gebruikt worden voor de waardering van gebouwen. Assumpties aangaande de *yield factor*."

"Voor bepaalde klanten zullen ook steeds schriftelijke bevestigingen worden gevraagd betreffende transfer pricing."

"Er bestaan geen templates die specifiek zijn opgesteld voor een bepaalde sector of type klant. Steeds vertrekken vanuit de standaard template."

5. Kunt u wat voorbeelden geven van specifieke inlichtingen van het management die u opneemt in de bevestigingsbrief?

"Bevestigingen omtrent assumpties met betrekking tot een business plan dat gebruikt wordt voor de onderbouwing van financiële vaste activa. Zo zullen bevestigingen worden gevraagd omtrent de accuraatheid van financiële parameters zoals bijvoorbeeld de *discount factor*."

"Bevestigingen aangaande de assumpties die gemaakt worden met betrekking tot de waardering van een specifieke klantenvordering."

"Voor vzw's worden bijvoorbeeld specifieke bevestigingen gevraagd betreffende belangenconflicten. Indien vzw's een grote aankoop doen, moet dat steeds via een openbare aanbesteding gebeuren en dan mogen er geen belangenconflicten zijn."

"Voor voorzieningen die aangelegd worden voor commerciële kortingen. Vaak vragen we nog eens extra een schriftelijke bevestiging omtrent de accuraatheid van die voorziening."

"Voor zeer recente claims die nog erg abstract zijn en waarvan nog niks in de notulen van de financiële verslagen staat, worden schriftelijke bevestigingen gevraagd in de bevestigingsbrief."

6. Neemt u meer zaken op in de bevestigingsbrief naarmate u over meer ervaring beschikt?

"Ja, omdat je dan meer voeling hebt met bepaalde zaken."

7. Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is omtrent een bepaalde post van de jaarrekening, neemt u dan hieromtrent meer inlichtingen op in de bevestigingsbrief?

"Ja, maar de beweringen dienen wel steeds in de mate van het mogelijke onderbouwd te worden."

8. Gebruikt u de bevestigingsbrief vooral om schriftelijke bevestigingen te bekomen van auditbewijs die reeds verzameld is of om informatie op te nemen die niet te vinden is in de notulen van de financiële verslagen?

"Combinatie van de 2."

9. Neemt u meer of minder inlichtingen op van het management naarmate u langer eenzelfde klant auditeert?

"Bij nieuwe klanten neem je meer zaken op in de bevestigingsbrief om nog eens extra een schriftelijke bevestiging te krijgen. Indien je merkt dat een klant over de jaren heen accurate inschattingen maakt met betrekking tot bepaalde provisies dan zal je hieromtrent niet nog eens extra gaan vragen naar schriftelijke bevestigingen in de bevestigingsbrief."

Interview 9

1. Waarvoor gebruikt u de bevestigingsbrief?

"Het is een verplichting volgens de ISA's om de bevestigingsbrief te laten tekenen door de klant."

"We zijn verplicht om schriftelijke bevestigingen te krijgen omtrent bepaalde zaken zoals: volledigheid in verstrekte informatie, geen kennis van fraude en dat de klant de eigendomsrechten bevat omtrent de activa en passiva."

"Ook niet-gecorrigeerde afwijkingen, die geen impact hebben op het oordeel van de audit, worden opgenomen in de bevestigingsbrief."

"Voor provisies m.b.t. mogelijke schade claims worden soms schriftelijke bevestigingen gevraagd aan het management. Schade claims die nog niet concreet genoeg zijn en waarvan de advocaat nog geen goede inschattingen van kan maken. De klant zal dan formeel moeten bevestigen dat de provisie volledig en accuraat is op basis van de informatie die ze ter beschikking hebben."

"Binnen de paragrafen die standaard opgenomen zijn in de bevestigingsbrief worden dan specifieke bepalingen opgenomen, zoals bijvoorbeeld voor provisies."

"Door zaken formeel op te nemen in de bevestigingsbrief kan de klant niet zeggen dat het niet besproken is."

"In de bevestigingsbrief worden nog eens finaal schriftelijke bevestigingen verkregen van het management van een aantal zaken die ook al opgenomen werden in de engagement letter. Bijvoorbeeld dat ze volledig moeten zijn in het verstrekken van informatie aan de auditor of dat ze geen kennis hebben van fraude."

2. Op welke manieren kan de inhoud van de bevestigingsbrief wijzigen naargelang de sector waarin de klant actief is of het type klant?

"Wij vertrekken steeds vanuit de standaard template van het bedrijf en deze wordt dan vervolgens afgestemd op de klant. Bepaalde paragrafen die niet van toepassing zijn worden dan geschrapt."

"Zo wordt bijvoorbeeld voor een niet-beursgenoteerd bedrijf een paragraaf geschrapt betreffende de informatie omtrent de nominale waarde van de aandelen."

"Voor een beursgenoteerd bedrijf willen we bijvoorbeeld een schriftelijke bevestiging krijgen van het management omtrent het feit dat zij van mening zijn dat het jaarverslag is opgesteld en neergelegd volgens de geldende regels."

3. Hebben klanten een bepaalde inspraak met betrekking tot de bevestigingsbrief?

"Nauwelijks tot niet, enkel wanneer de bevestigingsbrief niet goed afgestemd is op de klant. Dan kunnen zij aangeven dat bepaalde paragrafen niet van toepassing zijn."

4. Bent u voorstander van een flexibele bevestigingsbrief of een gedetailleerde standaardbrief?

“De verplichting om schriftelijke bevestigingen te krijgen van het management omtrent een aantal formele bepalingen vergemakkelijkt de zaken, waardoor ook moeilijke discussies vermeden worden. Indien de bevestigingsbrief te flexibel is, loop je het gevaar om als auditor niet altijd de juiste keuze te maken.”

“De huidige standaard template biedt een bepaalde flexibiliteit. Zo kun je steeds de bevestigingsbrief afstemmen op de klant en eventuele aanvullingen doen en dat is goed.”

5. Welke waarde hecht u persoonlijk aan de bevestigingsbrief?

“Ik denk dat de bevestigingsbrief meer een formaliteit geworden is. De meeste klanten kennen het auditproces reeds goed en weten dus dat ze een bevestigingsbrief moeten tekenen.”

“Het verkrijgen van die schriftelijke bevestigingen is erg belangrijk, het is immers een verplichting volgens de ISA's.”

6. Gebruikt u de bevestigingsbrief vooral om schriftelijke bevestigingen te bekomen van auditbewijs die reeds verzameld is of om informatie op te nemen die niet te vinden is in de notulen van de financiële verslagen?

“Omtrent dat voorbeeld van die mogelijke schade claim zal nergens iets te vinden zijn in de jaarrekening, toelichting of het jaarverslag. Dus daarom vragen wij dan nog eens een schriftelijke bevestiging aan het management in de bevestigingsbrief.”

“Daarnaast zullen ook bepaalde zaken nog eens extra bevestigd worden. Zaken die reeds aangehaald zijn in de engagement letter zoals de volledigheid inzake beschikbare informatie.”

7. Neemt u meer zaken op in de bevestigingsbrief naarmate u over meer ervaring beschikt?

“Naarmate je over meer ervaring beschikt, ken je de klant beter en heb je meer feeling omtrent bepaalde zaken. Indien je dan na een *inquiry* niet met zekerheid kunt zeggen wat de grootte is van een bepaalde kost, maar je wel akkoord kan gaan met de beargumentering en positie van de klant door je ervaring, zal je eerder een formele bevestiging vragen aan de klant om zo nog eens een extra confirmatie te verkrijgen.”

“Zo zal je naarmate je over meer ervaring beschikt meer confirmaties vragen aan de klant in de bevestigingsbrief omtrent *accounting estimates* om nog eens een extra bevestiging te krijgen. Bij dergelijke posten is er immers altijd een bepaalde onzekerheid.”

“Naarmate je over meer ervaring beschikt en een hogere positie bekleedt, stel je jezelf meer in de positie van degene die het commissarisverslag moet tekenen en heb je ook meer gevoeligheden ontwikkeld met betrekking tot mogelijke risico's. Door dergelijke zaken zal je inderdaad meer formele bevestigingen vragen aan het management om zodoende extra comfort te hebben.”

8. Worden er evaluatie gemaakt van het management gedurende een audit? Evaluaties met betrekking tot de competenties of integriteit?

“Zowel het vertrouwen in de klant als de relatie met de klant is heel erg belangrijk. Indien je minder vertrouwen hebt in de klant zal je meer schriftelijke bevestigingen willen krijgen om je extra in te dekken. Zeker voor die *accounting estimates* zullen dan aanvullende bepalingen worden opgenomen in de bevestigingsbrief, omdat je daar nooit volledige zekerheid over kunt krijgen.”

“Ook voor de competenties van het management is dat het geval. Indien wij na een aantal jaren merken dat het management accurate inschattingen maakt met betrekking tot bepaalde provisies, zullen wij niet nog eens extra vragen om een schriftelijke bevestiging. Als wij door middel van bepaalde controles merken dat het management steeds accurate inschattingen maakt voor die *accounting estimates*, zullen wij niet voor elke schatting nog eens een extra bevestiging vragen aan de klant.”

9. Beschouwt u de bevestigingsbrief als auditbewijs?

“Nee, eerder als aanvullend auditbewijs.”

“Zeker met betrekking tot *accounting estimates*, zullen de beweringen van het management beschouwd worden als aanvullend auditbewijs naast de *inquiries* en *reasonability tests*.”

10. Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is omtrent een bepaalde post van de jaarrekening neemt u dan hieromtrent meer inlichtingen op van het management in de bevestigingsbrief?

“Voor die *accounting estimates* zoals bijvoorbeeld provisies is het vaak moeilijk om naast de beweringen van het management en *inquiries* om auditbewijs te verzamelen. Dan zullen we inderdaad extra bevestigingen vragen van het management. Wel moeten we steeds de beweringen van het management op de proef stellen.”

11. Wat is bepalend voor het al dan niet opnemen van representaties van het management in de bevestigingsbrief?

“Voor bijvoorbeeld de niet-gecorrigeerde afwijkingen zal een bepaalde materialiteitsgrens bepalend zijn voor het al dan niet opnemen van deze afwijkingen in de bevestigingsbrief.”

12. Op welke manier bekijkt u het management als een bron van auditbewijs?

“Steeds professioneel kritische instelling, kunnen niet enkel afgaan op de beweringen van het management.”

Interview 10

1. Welke benaming wordt er gebruikt voor de bevestigingsbrief binnen het bedrijf?

“Bevestigingsbrief, wij werken vooral in het Nederlands.”

2. Welke functionaliteiten heeft deze brief volgens u?

“Het verkrijgen van een finale, schriftelijke bevestiging van bepaalde zaken, zoals bijvoorbeeld de verantwoordelijkheden van het management en de leden van de raad van bestuur. Daarnaast worden in een bevestigingsbrief ook representaties van het management opgenomen, dewelke zijn gedaan tijdens een audit. Wel moet bemerkt worden dat men steeds kritisch moet zijn, want het management kan uiteindelijk zeggen wat ze willen.”

“Zo zijn er bijvoorbeeld vaak ongekende factoren m.b.t. de post *voorzieningen*, waardoor auditors voor een deel moeten steunen op mondelinge inlichtingen voor hun onderbouwing. Die mondelinge inlichtingen van het management en andere goed ingelichte personen worden dan door middel van bijkomende paragrafen in de bevestigingsbrief harder en formeler gemaakt.”

“Ook bestaat er een zekere koppeling tussen de bevestigingsbrief en de opdrachtbrief. In de opdrachtbrief wordt er al duidelijk vermeld wat de verantwoordelijkheden en taken zijn van beide partijen en deze moeten dan nog eens finaal bevestigd worden op het einde van de audit in de bevestigingsbrief.”

3. Zou u de verschillende functionaliteiten van deze brief eens kunnen ordenen naargelang belangrijkheid?

“Het belangrijkste doel van de bevestigingsbrief is enerzijds het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen over zaken, zoals bijvoorbeeld de verantwoordelijkheden van het management en de leden van de raad van bestuur en anderzijds het formeel vastleggen van inlichtingen dewelke verkregen zijn gedurende een audit.”

“Zo komt het wel eens voor dat er onzekerheden of discussiepunten zijn omtrent een bedrag in de jaarrekening en meer specifiek omtrent de post *voorzieningen*, waardoor er geen goede onderbouwing kan gebeuren aan de hand van verzamelde documentatie. Dan heeft de bevestigingsbrief een belangrijke rol in het opzetten van een onderbouwing. Wel moet bemerkt worden dat het louter vastleggen van representaties onvoldoende is om te dienen als enig auditbewijs, het mag met andere woorden geen substituut zijn voor controle-informatie dewelke een competente auditor verwacht wordt te verzamelen.”

4. Welke reacties krijgt u van klanten m.b.t. deze brief en heeft dat mogelijks een invloed op u?

“Kleinere bedrijven, die pas de stap hebben moeten zetten naar een commissaris, stellen wel eens wat vragen omtrent de bevestigingsbrief, maar voor de rest zijn er nooit echt problemen.”

5. Weigeren klanten soms om deze brief te ondertekenen? En eisen ze dan om bepaalde formuleringen in deze brief te veranderen?

"Mijn ervaring laat eerder het tegendeel uitwijzen, want het aantal klanten dat de bevestigingsbrief effectief tot in detail naleest is gering. Dus het aantal klanten met bemerkingen is eerder gering."

"Wanneer er bijkomende paragrafen worden opgenomen in de bijlagen van de bevestigingsbrief ontstaan er soms wel bemerkingen van klanten. Zo zullen er vragen ontstaan wanneer ongecorrigeerde afwijkingen opgenomen worden in de bijlage van de bevestigingsbrief."

"Indien een klant weigert om de bevestigingsbrief te ondertekenen dan zal dat zeker en vast een invloed hebben op het auditoordeel."

6. Maakt u bij elke audit gebruik van de bevestigingsbrief?

"Ja, wij maken altijd gebruik van een bevestigingsbrief, want zonder een bevestigingsbrief zal er geen auditrapport naar buiten gaan."

7. Op welke manieren kan de inhoud van de bevestigingsbrief wijzigen naargelang de sector waarin de klant actief is? Of gebruikt u steeds eenzelfde brief?

"Wij maken gebruik van de standaardbrief dewelke aangereikt wordt door het IBR en afhankelijk van de sector waarin de klant actief, zullen er zaken worden toegevoegd aan deze brief."

8. Bent u voorstander van een bevestigingsbrief die gewijzigd mag worden of van een gedetailleerde standaardbrief die niet gewijzigd mag worden?

"De huidige standaard template biedt al de nodige flexibiliteit om zaken toe te voegen indien nodig, het is dus zeker een goed model. Ik opteer dan ook voor een standaardmodel, zodat er minder snel fouten gemaakt worden."

9. Varieert het gebruik van deze brief naargelang de complexiteit van de bedrijfsprocessen van de klant? Neemt u bijvoorbeeld meer representaties op van het management of andere goed ingelichte personen wanneer het moeilijker is om controle-informatie te verzamelen door middel van controlewerkzaamheden?

"Het gebruik van bevestigingsbrief kan inderdaad variëren naargelang de complexiteit van de bedrijfsprocessen van de klant. Zo zullen er bij een complexere klant meer bijkomende toelichtingen worden opgenomen in de bevestigingsbrief."

"Die toenemende complexiteit zal tegenwoordig vaak een gevolg zijn van het gebruik van IT. Bepaalde bedrijven zijn volautomatisch, waardoor veel transacties geautomatiseerd verlopen en dan is het vaak moeilijk om de vinger op één bepaalde transactie te leggen. Volautomatische bedrijven zullen nauwelijks nog gebruik maken van getekende bestelbonnen, omdat alles in één bepaalde flow zit. Hierdoor zullen dan extra paragrafen toegevoegd moeten worden in de bevestigingsbrief om het IT-gedeelte meer body te geven."

10. Is de bevestigingsbrief volgens u duidelijk opgesteld? Wat zou u eraan willen veranderen indien dat mogelijk was?

“De huidige template is duidelijk en overzichtelijk opgesteld.”

11. Welke waarde hecht u aan de bevestigingsbrief?

“Persoonlijk hecht ik veel waarde aan de bevestigingsbrief. Gedurende een audit wordt er namelijk nog al snel en gemakkelijk iets gezegd. Zo wordt er nogal snel een draai gegeven aan bepaalde cijfers en feiten. Het formeel vastleggen van dergelijke zaken in een bevestigingsbrief maakt toch dat mensen meer gaan nadenken alvorens ze effectief iets gaan zeggen. Ook op gebied van aansprakelijkheid kan er een bepaalde waarde worden gehangen aan de formele bevestigingen in de bevestigingsbrief, dus de bevestigingsbrief heeft toch zeker en vast een bepaalde waarde.”

“Vele bedrijven zijn momenteel al heel wat jaren onderworpen aan een audit en hebben ook al heel wat jaren een bevestigingsbrief moeten tekenen, het is dan ook duidelijk dat mensen tegenwoordig niet meer zomaar iets zeggen.”

12. Beschouwt u de bevestigingsbrief als auditbewijs? In welke mate maakt u gebruik van de informatie in de bevestigingsbrief om uw oordeel te vormen omtrent de audit?

“Op het moment dat de bevestigingsbrief wordt opgesteld, kent de auditor zijn oordeel al dus de informatie in de bevestigingsbrief heeft weinig invloed op het oordeel van de auditor. Het is pas wanneer de klant weigert om de bevestigingsbrief te ondertekenen of wanneer de klant niet akkoord gaat met bepaalde paragrafen, dat het een invloed heeft op het oordeel van de auditor.”

“Een auditor zal ook meestal zijn oordeel bespreken met de klant, indien er bepaalde punten zijn die een rol spelen dan zal de klant hiervan reeds op de hoogte zijn.”

“De bevestigingsbrief is het sluitstuk van een audit en het moment waarop deze wordt opgesteld, moet alles afgerond zijn en duidelijk zijn.”

13. Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is, gebruikt u deze brief dan meer om auditbewijs te verzamelen? Neemt u dan met andere woorden meer representaties op van het management en andere goed ingelichte personen om zo meer auditbewijs te verzamelen?

“Hierbij is het belangrijk om een onderscheid te maken tussen een bedrag in de jaarrekening dat van groot belang is en een bedrag in de jaarrekening dat van ondergeschikt belang is. Een voorbeeld van een bedrag van ondergeschikt belang is de post *voorzieningen* m.b.t. geschillen. Indien hierover moeilijk documentatie kan worden verzameld dan kan er iets worden opgebouwd op basis van de gesprekken met het management en andere goed ingelichte personen. Deze gesprekken zullen dan formeel bevestigd worden in de bevestigingsbrief. Dus hier wordt dan meer gebruik gemaakt van de representaties van het management en andere goed ingelichte personen. Gaat het echter over een belangrijk bedrag in de jaarrekening, dan is het niet voldoende om enkel representaties heirover vast te leggen in de bevestigingsbrief.”

“Indien het bovendien moeilijk is om documentatie te verzamelen over meerdere bedragen in de jaarrekening, dan is er sprake van een heel ander probleem. Namelijk dat het bedrijf in kwestie haar financiële zaken niet op orde heeft.”

14. Houdt dat volgens u risico's in? En worden hierdoor bepaalde taken en verantwoordelijkheden van de auditor verschoven naar het management?

“Dat houdt dan ook zeker en vast risico's in. Namelijk dat het bedrijf haar financiële zaken niet op orde heeft.”

“Ongeacht of het nu gaat over een belangrijk bedrag in de jaarrekening of een bedrag van ondergeschikt belang, het mag nooit de bedoeling zijn om taken of verantwoordelijkheden af te schuiven naar het management. Het opnemen van bijkomende paragrafen in de bevestigingsbrief mag dus niet betekenen dat het management meer taken of verantwoordelijkheden krijgt.”

15. Bent u op de hoogte van de ISA's en hebt u een grondige kennis van de bevestigingsbrief?

“Ja als auditor moet je op de hoogte zijn van de ISA's en de meeste zaken die voorkomen in de bevestigingsbrief, komen ook overeen met de ISA's.”

16. Welke beperkingen zijn er volgens u verbonden aan het gebruik van de bevestigingsbrief?

“De bevestigingsbrief is een belangrijk document in het auditdossier, maar deze brief heeft zeker zijn beperkingen. Zo mogen de representaties in de bevestigingsbrief geen substituuut zijn voor auditbewijs dat een competente verwacht wordt te verzamelen. Anders zou het uitvoeren van een audit nogal gemakkelijk zijn.”

17. Is er volgens u ruimte voor interpretatie m.b.t. de ISA's en het gebruik van deze brief?

“Er is zeker en vast ruimte voor interpretatie m.b.t. de ISA's. De bevestigingsbrief daarentegen is duidelijk en overzichtelijk opgesteld, waar er steeds zaken kunnen worden toegevoegd.”

18. Op welke manier bekijkt u het management als een bron van auditbewijs?

“Het management kan uiteindelijk zeggen wat ze willen, dus een auditor moet steeds een professioneel-kritische instelling aanhouden.”

19. Maakt u evaluatie omtrent de competenties en integriteit van het management indien u deze vraagt om inlichtingen tijdens een audit?

“Gedurende een audit worden verschillende evaluaties gemaakt van het management.”

Interview 11

1. Waarvoor gebruikt u de bevestigingsbrief?

“Door middel van de bevestigingsbrief verkrijgen wij de benodigde schriftelijke bevestigingen van de klant. Hiervoor gebruiken we de standaard template van het IBR.”

“De bevestigingsbrief is voor 95% standaard en indien wij gedurende een audit nog een aantal zaken formeel willen bevestigen dan nemen we deze op in de bevestigingsbrief.”

“Zo wordt bijvoorbeeld een schriftelijke bevestiging gevraagd van de overuren die nog gerecupereerd moeten worden door werknemers of van nog niet opgenomen vakantiedagen op het einde van het jaar. Indien zij een systeem hebben opgebouwd waarbij men overuren kan opbouwen dan moet hiervoor immers een voorziening worden aangelegd.”

“Afhankelijk van het dossier worden meer aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief.”

“Naarmate er meer professionele beoordelingen bij komen kijken, zullen meer aanvullende bepalingen worden opgenomen in de bevestigingsbrief. Zo zullen wij voor mogelijke schadeclaims enerzijds een schriftelijke bevestiging vragen aan de externe advocaat, maar anderzijds ook een bevestiging van het management indien wij geen volledige zekerheid hebben door middel van objectieve documentatie. Dan worden schriftelijke bevestigingen gevraagd aan het management omtrent hun beargumentering.”

“Ook voor de invorderbaarheid van openstaande vorderingen zullen schriftelijke bevestigingen worden gevraagd aan het management. Indien wij geen volledige zekerheid krijgen door middel van documentatie, zullen bijkomstige bevestigingen worden gevraagd in de bevestigingsbrief.”

2. Kunt u deze eens ordenen naargelang belang?

“Die standaard bepalingen moeten opgenomen worden in de bevestigingsbrief dus die zijn heel belangrijk.”

“Aanvullende bepalingen geven de auditor extra comfort dus die zijn ook belangrijk.”

3. Hebben klanten een bepaalde inspraak met betrekking tot de bevestigingsbrief?

“Voor die aanvullende bepalingen is het eigenlijk de bedoeling dat zij het opschrijven zoals zij het zeggen tegen ons, de ervaring leert echter dat ze het niet altijd juist formuleren waardoor het niet de juiste lading dekt. Dan zullen wij hun meedelen hoe wij het graag zouden zien. Het is dus niet de bedoeling dat wij het helemaal voor hun uitschrijven wel moeten wij er controle op uitoefenen dat het er juist staat.”

4. Op welke manieren kan de inhoud van de bevestigingsbrief wijzigen nargelang de sector waarin de klant actief is of het type klant?

“Wij vertrekken steeds vanuit dezelfde standaard template en afhankelijk van de klant worden paragrafen geschrapt, die niet van toepassing zijn, en eventueel aanvullende bepalingen toegevoegd.”

“Die aanvullende bepalingen zijn afhankelijk van het dossier en kunnen zeer specifiek zijn. Zo kunnen bevestigingen worden gevraagd omtrent gebouwen die aangekocht werden door in het buitenland.”

“Indien een klant een gebouw opneemt in zijn balans en voor dat gebouw ontbreekt een aankoopakte in het bedrijf dan zullen in aanvulling op de gangbare controlewerkzaamheden bevestigingen worden gevraagd in de bevestigingsbrief met betrekking tot de aankoop en het doel van het gebouw.”

5. Welke waarde hecht u persoonlijk aan de bevestigingsbrief?

“Het geeft een bepaalde vertrouwensband weer tussen de klant en de auditor.”

“Door de bevestigingsbrief kunnen ook geen misverstanden meer bestaan.”

“Indien het formeel bevestigd wordt op papier, kunnen er geen discussies meer bestaan.”

6. Neemt u meer zaken op in de bevestigingsbrief, naarmate u over meer ervaring beschikt?

“Ja, in mijn beginjaren nam ik minder aanvullende bepalingen op in de bevestigingsbrief. Naarmate je over meer ervaring beschikt zal je meer formele bevestigingen willen krijgen van bepaalde zaken.”

7. Beschouwd u de bevestigingsbrief als auditbewijs?

“De bevestigingsbrief geeft een bepaald comfort aan de auditor, maar informatie verkregen van externe partijen heeft nog altijd meer waarde dan de bevestigingsbrief.”

8. Kunt u nog wat voorbeelden geven van specifieke representaties van het management die u opneemt in de bevestigingsbrief?

“Voor een klant met een voorraadsysteem dat niet optimaal werkt, worden bijvoorbeeld aanvullende bepalingen opgenomen in de bevestigingsbrief met betrekking tot de ouderdomsanalyse van de voorraad. Zo zullen schriftelijke bevestigingen worden gevraagd omtrent de beargumentering van de ouderdomsanalyse van de voorraad. Zodoende krijgen we naast de controlewerkzaamheden extra comfort.”

9. Indien auditbewijs moeilijk voorhanden is omtrent een bepaalde post van de jaarrekening, neemt u dan hieromtrent meer beweringen op van het management in de bevestigingsbrief?

Zie vorige vraag.

10. Houdt dat volgens u risico's in?

“Indien je veel aanvullende schriftelijke bevestigingen vraagt aan het management of indien de bevestigingsbrief erg uitgebreid is dan is er ook meer onzekerheid omtrent bepaalde zaken in de audit.”

11. Gebruikt u de bevestigingsbrief vooral om schriftelijke bevestigingen te bekomen van auditbewijs die reeds verzameld is of om informatie op te nemen die niet te vinden is in de notulen van de financiële verslagen?

“In een bevestigingsbrief komen geen nieuwe dingen te staan. Alles wat in de bevestigingsbrief staat is reeds besproken met de klant.”

12. Wat is bepalend voor het al dan niet opnemen van representaties van het management in de bevestigingsbrief?

“Daar komt steeds een professionele beoordeling bij kijken van de auditor.”

13. Neemt u meer zaken op in de bevestigingsbrief naarmate u langer eenzelfde klant auditeert?

“Dat kan in twee richtingen werken. Zo zou het kunnen zijn dat je meer gaat opnemen in de bevestigingsbrief, omdat je meer kennis hebt omtrent de klant. Anderzijds zou het ook zo kunnen zijn dat je minder bevestigingen gaat vragen aan de klant, omdat je na een aantal jaren merkt dat de *accounting estimates* accuraat zijn.”

14. Worden evaluaties gemaakt van het management gedurende een audit? Evaluaties met betrekking tot de competenties of integriteit?

“Indien je inderdaad vragen stelt omtrent de competenties van het management of de integriteit komt ter sprake dan heb je als auditor de neiging om meer aanvullende schriftelijke bevestigingen te vragen aan het management.”

Auteursrechtelijke overeenkomst

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:
Het gebruik van de bevestigingsbrief door auditors

Richting: **master in de toegepaste economische wetenschappen-accountancy en financiering**

Jaar: **2018**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Voor akkoord,

van der Woeij, Lou

Datum: **27/05/2018**